

# **Analýza řízení nákladů společnosti Kovář, s.r.o.**

Michal Slivečka

---

Bakalářská práce  
2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2010/2011

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michal SLIVEČKA**  
Osobní číslo: **M08211**  
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza řízení nákladů společnosti Kovář, s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

## Úvod

### I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky z oblasti sledování nákladů a jejich řízení.

### II. Praktická část

- Analyzujte náklady a způsob jejich řízení ve firmě Kovář.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte způsob řízení a navrhněte řešení jejich optimalizace.

## Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- [1] DOYLE, D. P. Strategické řízení nákladů. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 227 s. ISBN 80-7357-189-7.  
[2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 263 s. ISBN 80-73-570-84-X.  
[3] MACÍK, K., Jak kalkulovat podnikové náklady? 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85-780-16-X.  
[4] OGER, B., FIBÍROVÁ, J. Řízení nákladů. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86-009-246.  
[5] POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: 24. června 2011  
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. srpna 2011

Ve Zlíně dne 24. června 2011

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
děkanka



prof. Ing. Jiří Polách, CSc.  
ředitel ústavu

# PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:
  - bez omezení;
  - pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

<sup>1</sup> zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

<sup>2</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

<sup>3</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 5. 8. 2011

Michal Svec

---

<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a jejich řízením ve firmě Kovář, s.r.o. Cílem je analyzovat strukturu a vývoj nákladů za sledované období. Na základě těchto analýz pak zhodnotit přístup firmy k řízení nákladů.

Teoretická část obsahuje rozbor literatury, která se zabývá různými metodami analyzování nákladů a jejich řízením. Praktická část obsahuje stručné seznámení s firmou, analyzuje základní ekonomické ukazatele, porovnává činnosti firmy s odvětvím, detailní analýzu nákladů a bodu zvratu. Na základě těchto údajů hodnotí způsob řízení nákladů.

Klíčová slova:

Analýza nákladů, fixní, variabilní, přímé, nepřímé náklady, bod zvratu

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis deals with cost analysis and cost management in the Kovář, s.r.o. company. The aim is to analyze the structure and development expenses during the reporting period. Based on this analysis try to assess the approach the company to control costs.

The theoretical part contains a parsing of literature that deals with various methods of analyzing the costs and their control. The practical part includes a brief introduction to the company, analyzed basic economic indicators, compared the company activities with industry detailed cost analysis and break-even point. Based on this information evaluate cost management.

Keywords:

Cost Analysis, Fixed, Variable, Direct, Indirect Costs, Break-even Point

Za spolupráci na této práci bych chtěl poděkovat paní účetní ze společnosti za poskytnutí interních materiálů firmy a konzultací a vedoucímu mé práce Ing. Petru Novákovi za rady a připomínky při zpracování této práce.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 NÁKLAD</b> .....	<b>12</b>
1.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	12
1.1.1 Členění nákladů dle výkazu zisku a ztrát .....	13
1.1.2 Druhové členění nákladů.....	14
1.1.3 Účelové členění nákladů .....	15
1.1.4 Kapacitní členění nákladů .....	16
1.2 BOD ZVRATU .....	19
1.2.1 Kritické využití výrobní kapacity a koeficient bezpečnosti .....	21
<b>2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>22</b>
2.1 ROZDÍL MEZI FINANČNÍM A MANAŽERSKÝM ÚČETNICTVÍM.....	23
2.1.1 Informační systém podniku .....	24
2.2 FUNKCE A VÝZNAM MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	25
2.2.1 Rozhodování .....	25
2.2.2 Kalkulace.....	27
2.2.3 Rozpočetnictví.....	37
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>40</b>
<b>3 SPOLEČNOST KOVÁŘ S.R.O</b> .....	<b>41</b>
3.1 HISTORIE SPOLEČNOSTI .....	41
3.2 AKTUÁLNÍ STAV A VÝHLED DO BUDOUCNOSTI.....	42
<b>4 ANALÝZA EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ</b> .....	<b>45</b>
4.1 ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ – DRUHOVÉ ČLENĚNÍ .....	45
4.2 CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ .....	48
4.3 SROVNÁNÍ S ODVĚTVÍM.....	49
4.4 TRANSFORMAČNÍ PROCES.....	52
4.5 ANALÝZA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ .....	54
4.6 FIXNÍ A VARIABILNÍ NÁKLADY.....	56
4.7 PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ NÁKLADY .....	60
4.8 ANALÝZA BODU ZVRATU .....	63
<b>5 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTY</b> .....	<b>68</b>
<b>6 DOPORUČENÍ</b> .....	<b>69</b>
<b>ZÁVĚR</b> .....	<b>71</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY</b> .....	<b>72</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK</b> .....	<b>74</b>
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ</b> .....	<b>75</b>



<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>76</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>77</b>

## ÚVOD

Postavení firem v nynější době je nezáviděníhodné. Je to neustálý boj s nástrahami trhu, s konkurencí a hlavně se sebou samým. Jestliže se chce nějaká firma v dnešní době na trhu uchytit a nějaký čas tam i vydržet, musí s těmito faktory vést boj minimálně rovnocenný.

Na poli spotřebitelského trhu jsou nelítostnými hráči zákazníci. S moderními přístupy k finální tvorbě cen jsou právě oni ti, kteří svým jednáním rozhodují o budoucí existenci společností. Optimálním scénářem firem je levně vyrobit či poskytnout a draze prodat, avšak zákazník neúprosně diktuje, jakou hodnotu a za jaký peníz je ochoten si koupit.

Druhým faktorem je konkurence. Nebýt konkurence, nebylo by možné si vybírat z více variant či substitutů, postavení firem by bylo dominantnější a zákazník by nebyl v tak silné pozici. Jak porazit konkurenci a přilákat nové zákazníky je každodenní otázka, kterou musí vrcholný management řešit.

Pokud firma svádí vyrovnaný souboj s konkurencí a dokáže si najít zákazníky, stále zde ještě figuruje třetí faktor. Je třeba mít stabilní zázemí, které by mohlo tyto boje svádět. Firma, která má špatnou strukturu, panují v ní špatně vztahy, management je neadaptabilní a málo důrazný, takové výrobní prostředí svádí boj spíše se sebou samým než s okolím.

Pokud firma stabilní je a má už své pevné místo na trhu, je třeba neustále přesvědčovat zákazníka o tom, že je lepší než konkurence. Vhodnými nástroji jsou marketing, reklama, správná propagace, zvyšování hodnoty produktů, inovativní charakter, snižování nákladů a cen v závislosti na poskytnuté hodnotě. Řízení nákladů je jednou z hlavních oblastí, jak být v tomto souboji o zákazníka úspěšný, protože ten ve většině případů sleduje prvně cenu, a právě tímto řízením nákladů se budu zabývat v bakalářské práci.

Cílem práce je analyzování nákladových položek, zachycení jejich vývoje a určení příčin těchto změn, porovnání s odvětvím. Dále rozčlenit nákladové položky dle různých úhlů pohledu a zjistit, z čeho se jednotlivé položky skládají a co je ovlivňuje. Následně se pokusím vymezit hlavní oblasti, které firma může ovlivnit a snížit tak náklady.

V teoretické části se budu zabývat obecnými poznatky z této oblasti. Vysvětlím některé principy, které pak budu aplikovat v části praktické.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 NÁKLAD

Pokud chceme hovořit o řízení nákladů, je třeba si nejdříve určit, co to náklad vůbec je. Aktiva se při průchodu podnikem spotřebovávají, aby vznikala aktiva nová. Dochází k postupné přeměně aktiv v žádoucí konečnou formu peněz. Peněžní částky, které podnik účelně používá na pořízení aktiv a jejich přeměnu na produkt, se označují jako **náklady podniku**. Nákladem se tedy rozumí jakákoli spotřeba nebo úbytek hodnoty aktiv v peněžní či nepeněžní formě. Proto je nutné k nákladům přistupovat aktivně a ne pasivně. Hlavním cílem asi každé firmy je jejich minimalizace. Čím nižší náklady, tím vyšší ekonomický prospěch firma získá. Od nákladů je nutné odlišovat **výdaje**, které se svou podstatou liší. Pokud mluvíme o nákladu jako o úbytku aktiv podniku, mluvíme o nich k datu vzniku tohoto nákladu bez ohledu na jeho reálné zaplacení. V momentě, kdy je náklad zaplacen, mluvíme o výdaji. Existuje mezi nimi tedy jakýsi časový nesoulad. Dále je třeba říci, že ne každý náklad se stane výdajem. Především transformací materiálu ve vnitropodnikové sféře nám sice náklady vznikají, ale výdaj nikoliv. Takových případů je samozřejmě více. Nás ovšem budou zajímat pouze náklady. [9, 19]

### 1.1 Členění nákladů

Sledování a evidování nákladů má svou určitou informační povahu. Bohužel neexistuje jednotný obecný výkaz, který by poskytoval správné a věcné informace všem zainteresovaným stranám a hlavně kdykoli si o to dané strany požádají. Proto je jasné, že se k nákladům ve firmě musí přistupovat několika způsoby. Mezi takové základní pojetí nákladů patří pojetí z finančního hlediska a manažerského hlediska.

**Finanční pojetí nákladů** vymezuje náklady jako peněžní ocenění spotřeby výrobních faktorů vynaložených podnikem na jeho výkony (výrobky, práce nebo služby) a ostatní účelově vynaložené náklady (úroky z úvěrů, cestovné, penále, pokuty, příspěvky na sociální zabezpečení apod.), které se vykazují ve Výkazu zisku s ztrát. [11]

Takto pojaté náklady nám však nic neřeknou o tom, jakým způsobem bylo daného hospodářského výsledku dosaženo, které procesy v něm hrály hlavní roli, jak vůbec organizace funguje a nakládá se zdroji, jsou tudíž **externě orientovány** a mají čistě informativní charakter. O vnitřní situaci a procesech v podniku nemají žádnou vypovídací hodnotu. Tyto

informace jsou uveřejňovány, volně přístupné a podávají pouze základní informace o ekonomickém zdraví podniku.

**Manažerské (ekonomické) pojetí** nákladů navíc zahrnuje mezi náklady i to, co skutečně bylo obětováno, a definuje náklady jako v penězích vyjádřené oběti na statcích a výkonech, učiněné pod zorným úhlem dosažení většího zisku. Toto pojetí tedy charakterizuje nejen to, co bylo v penězích zapláceno, ale vše, co bylo obětováno. [11]

Manažerské (nákladové) účetnictví se oprostí od nějakých standardů a nařízení. Každá účetní jednotka může mít svůj vlastní systém zaznamenávání nákladů a z tohoto důvodu je toto pojetí **orientováno interně**. Touto problematikou se budou více zabírat následující kapitoly.

Z těchto dvou základních pojetí nákladů se pak odvíjí veškeré jejich následné členění.

### 1.1.1 Členění nákladů dle výkazu zisku a ztrát

Asi nejznámějším členěním nákladů jsou náklady evidované ve Výkazu zisků a ztrát, který musí firma každý rok povinně podávat na příslušném finančním úřadu. Tato forma evidence je nejběžnější a standardizovaná hlavně proto, že je dána Zákonem č.563/1991 Sb. o účetnictví. V tomto zákonu je jasně definováno, kdo je povinen vést účetnictví (účetní jednotka) a jakým způsobem. Pokud by si každá účetní jednotka vedla své nestandardizované účetnictví, vyvstal by v ekonomice velký zmatek a chaos. Firmy by se neměly jak porovnávat s konkurencí, museli by znát účetní princip dané cizí jednotky, což je prakticky nemožné, investoři by nevěděli, do čeho mají investovat, administrativní náročnost na úřadech by veškeré evidování výkazů rapidně zpomalila a celý ekonomický pilíř by se začal pomalu hroutit. Výkaz zisků a ztrát (plus další povinné výkazy) firem slouží právě proto, aby bylo hospodaření jednotlivých podniků srovnatelné, informace byly korektní a aby zainteresované skupiny byly vůbec schopny pochopit aktuální stav daného subjektu.

Dle tohoto členění pak dělíme náklady na:

- a) provozní náklady (popř. ostatní provozní náklady)** – souvisí s hlavní ekonomickou činností výrobního podniku a tvoří převážnou část všech nákladů
- b) odpisy** – reprezentují část fixních nákladů spojených s dlouhodobého evidencí hmotného a nehmotného majetku (funkce nákladová – pozvolné rozpouštění nákladů do výsledku

hospodaření), navíc fungují jako zdroj budoucího financování (funkce zdrojová – kdy pomocí odpisů v zásadě šetříme a kumulujeme zdroje na pořizování nového majetku v době, kdy se rozhodneme starý vyřadit)

**c) finanční náklady** – u výrobního podniku tvoří nepatrnou část (ovlivněno investicemi, různými půjčkami a úvěry apod.), kdežto u podniků, jejichž hlavní ekonomická činnost je spojena se službami v oblasti finančnictví, mají tyto náklady převažující charakter

**d) mimořádné náklady** – sice přímo nesouvisí s podnikáním, každopádně i je musíme zohlednit, neboť do jisté míry mohou ovlivnit činnost podniku (krádeže, škody, přírodní katastrofy, odškodnění aj.)

V manažerském účetnictví se však mimořádné náklady neberou v potaz, protože by se jejich započítáním výrazně zkreslil rozhodovací proces.

### 1.1.2 Druhé členění nákladů

Druhé členění nákladů je nejběžnějším přístupem ke klasifikaci nákladů v běžném finančním účetnictví. V rámci této klasifikace členíme náklady dle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu. Jedná se o rozdělení nákladů, které odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Toto členění nákladů se používá i při konstrukci standardních účetních výkazů. Druhé členění nákladů je pro nás a naše snahy o nákladovou optimalizaci nezbytné. Relativní podíl jednotlivých nákladových druhů nám může u jednotlivých organizací napovědět, jakou roli hraje určitý nákladový druh a jaký je jeho význam. Tím nám také může napomoci poznat, na které nákladové druhy se máme zaměřit při snaze o nákladovou optimalizaci nebo jak se v absolutní hodnotě projeví relativní úspora určitého nákladového druhu. [7]

**Provozní náklady** – materiálové, externí služby, mzdové a osobní náklady, jiné provozní náklady (manka, škody, dary aj.), odpisy a rezervy, daně a poplatky, odpisy,...

**Finanční náklady** – finanční náklady (úroky, kursové ztráty, manka, škody aj.), rezervy a opravné položky k finančnímu majetku,

**Mimořádné náklady** – škody, mimořádné rezervy, ostatní mimořádné náklady

### Typické znaky nákladového druhu:

- Druhově vyložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení **prvotní**; předmětem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím.
- Jsou to náklady **externí**; vznikají spotřebou výrobků, prací, služeb jiných subjektů.
- Z hlediska možnosti jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou **jednoduché**. Z úrovně podnikového řízení nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se skládají.[8]

#### 1.1.3 Účelové členění nákladů

Jak už název napovídá, toto členění nám dává odpověď na otázku, na jaké účely a kým byly náklady spotřebovány. Z finančního pojetí nákladů začínáme pomalu směřovat k pojetí manažerskému, jelikož toto členění už nám poskytuje daleko více informací o jednotlivých činnostech a procesech ve firmě. Třídí se na:

##### a) náklady podle útvarů (místa vzniku a odpovědnosti)

Každý útvar (výrobní divize) podniku svým způsobem hospodaří sám a chová se do jisté míry autonomně. Čím složitější a rozsáhlejší je organizační struktura podniku, tím se klade větší důraz na tuto autonomii. Rozdělujeme zde náklady na náklady z výrobní a nevýrobní oblasti. Náklady z výrobní oblasti nám poskytují informace o tom, kolik materiálu, práce a jiných nákladů bylo spotřebováno přímo na výrobu. Nevýrobní náklady jsou ostatní náklady, které souvisí s provozem daného útvaru – správní, odbytové, zásobovací, doprava či přeprava v rámci jednotlivých útvarů apod.

##### b) kalkulační (výkonové) členění

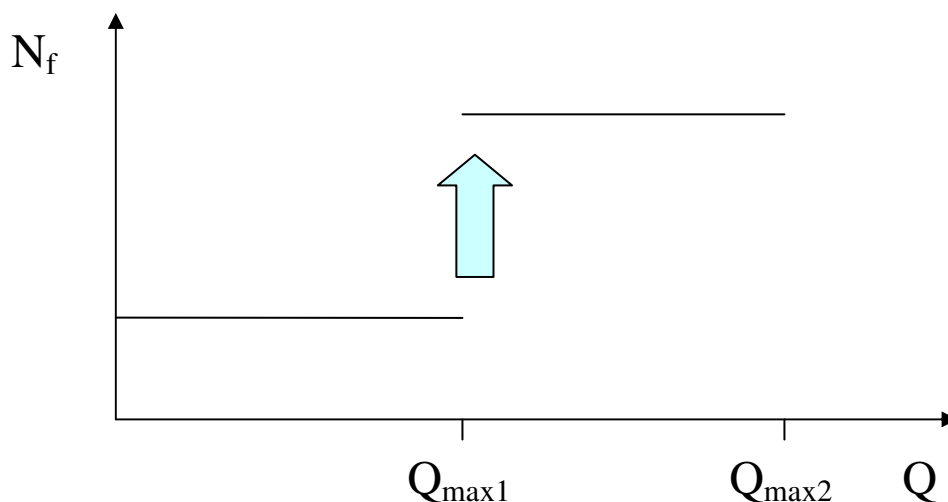
Toto členění odpovídá na otázku, ve kterém útvaru náklady vznikají a kdo je za ně odpovědný. Co když bychom ale chtěli ještě podrobnější informace? Tady už musíme použít velmi konkrétní kalkulační členění, které nám vyčísluje náklady na konkrétní výrobek, proces, fázi výroby atd. Toto členění se pak následně využívá v kalkulacích při manažerském rozhodování a pro budoucí optimální chod podniku jsou nesmírně důležité.

### 1.1.4 Kapacitní členění nákladů

Toto členění vychází z předpokladu, že náklady můžeme rozdělit na fixní a variabilní část.

#### A) Fixní náklady

Zatímco variabilní náklady se vyskytují jen tehdy, je-li produkován podnikový výkon, fixní náklady vznikají i v případě, kdy se nic nevyrábí. Fixní náklady se proto označují také jako **náklady provozní připravenosti**. Tyto náklady se nemění v závislosti na objemu výroby při dané instalované výrobní kapacitě. Při změně objemu výroby, ať už směrem dolů nebo nahoru, zůstávají ve stejné výši. Tyto náklady se mění pouze pokud zvyšujeme či snižujeme výrobní kapacitu podniku. Dodatečné přístroje a zařízení nám totiž zvednou jednorázově fixní náklady. Proto jejich grafický průběh vypadá následovně. V literatuře se často označují jako **skokové fixní náklady**. [4]

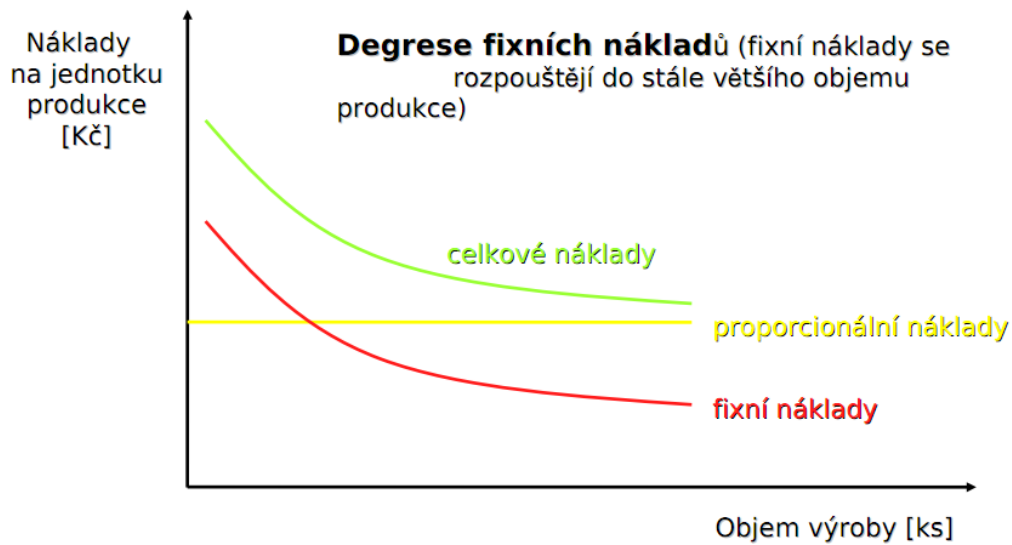


Obr. 1: Vývoj fixních nákladů při zvýšení výrobní kapacity [vlastní zpracování]

Se změnou využívání výrobní kapacity souvisí další důležitý pojem a tím je **degrese nákladů**. Ta spočívá v tom, že čím více výrobků vyrobíme při konstantní výrobní kapacitě, tzn. čím lépe tuto kapacitu využijeme, tím menší podíl fixních nákladů připadne na jednu jednotku produkce.



## Průběh jednotkových nákladů

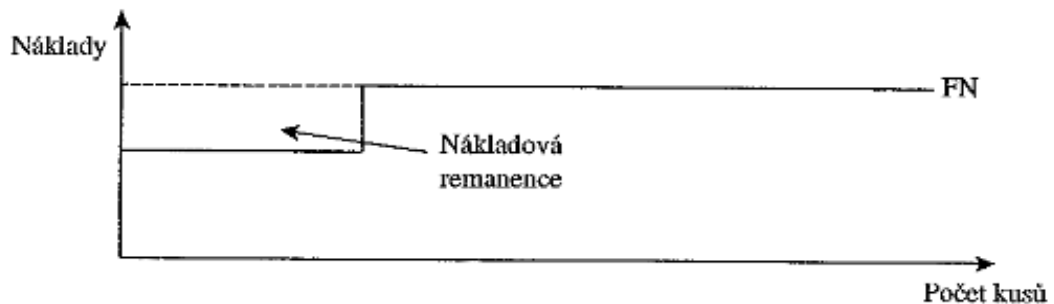


Obr. 2: Grafické znázornění deprese fixních nákladů [13]

U fixních nákladů je poměrně důležitý fakt míra využití výrobní kapacity. Každý podnik disponuje nějakou maximální výrobní kapacitou, kterou by se měl snažit co nejvíce využít. Ta část kapacity, kterou podnik nevyužije charakterizují **volné fixní náklady**. V podstatě se jedná o náklady, jejichž finanční pokrytí podnik „promrhal“ svou činností a snižují celkový ekonomický prospěch podniku. Proto se v dnešní době klade důraz na kontinuální rychlou výrobu bez chyb a prostojů, protože zde platí pořekadlo: „Čas jsou peníze.“

Růst podniku vede k investici do dodatečných potenciálních faktorů a tím k růstu fixních nákladů. Naopak, zmenšení velikosti podniku nemusí vést ke snížení míry investic a poklesu fixních nákladů. Při částečném zastavení části podniku dále existují fixní náklady: daň z nemovitostí, pojištění, odpisy budov a strojů, úroky, náklady na opravu a údržbu, personální náklady, nájmy budov a dlouhodobého majetku atd. Tento efekt kontinuity fixních nákladů při poklesu nebo zastavení výroby podniku je **označován jako nákladová remanence**, která se projevuje buď v intervalově fixních nákladech, nebo celkovými fixními náklady podniku. Racionalizační snahy zastavením výroby ztrátových výrobků vedou ke zlepšení ziskové situace jen tehdy, pokud je možné fixní náklady specifické pro danou oblast snížit v co nejkratší době. Pokud se to nepodaří, potom proti úbytku odbytu tohoto výrobku stojí nezměněné fixní náklady, což vede dokonce ke zhoršení původní ziskové situace. [4]

Jinak řečeno v co nejkratší době po změně výrobní kapacity by na to měla hned reagovat i produkce firmy a různá jiná opatření, jinak toto rozhodnutí mohou negativně ovlivňovat fixní náklady ze situace před změnou výrobní kapacity.

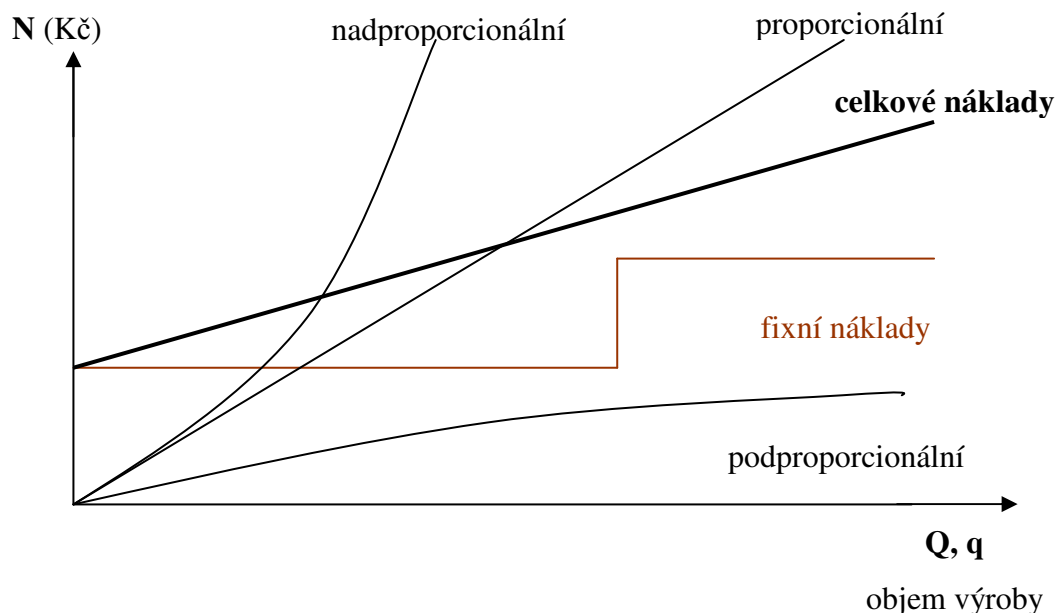


Obr. 3: Nákladová remanence [4]

## B) Variabilní náklady

Na rozdíl od fixních nákladů mají tyto náklady závislý charakter na objemu výroby. Se změnou vyráběného množství se budou měnit i tyto náklady. Hlavními zástupci variabilních nákladů jsou veškeré jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů. *Tyto pojmy budou vysvětleny v následujících kapitolách.*

Variabilní náklady se tedy vyvíjí se změnou objemu výroby. Pokud var. náklady lineárně kopírují změnu vyráběného množství, jedná se o **proporcionální náklady**. Avšak vývoj var. nákladů nemusí být vždy proporcionální. Je to dáno právě smíšeným charakterem těchto nákladů, tzn. že se zde vyskytuje právě variabilní část režijních nákladů. **Podproporcionální charakter** má např. opravování a údržba strojů. Čím lépe budeme udržovat stroje a zařízení, resp. zajistíme jejich bezporuchovost, tím méně nás to bude stát. Na druhou stranu klasickým příkladem **nadproporcionálních** nákladů mohou být mzdy za práci přes čas. Je to dáno tarifní přírůžkou ke mzdě.



Obr. 4: Možné vývoje nákladů při změně objemu výroby [18]

## 1.2 Bod zvratu

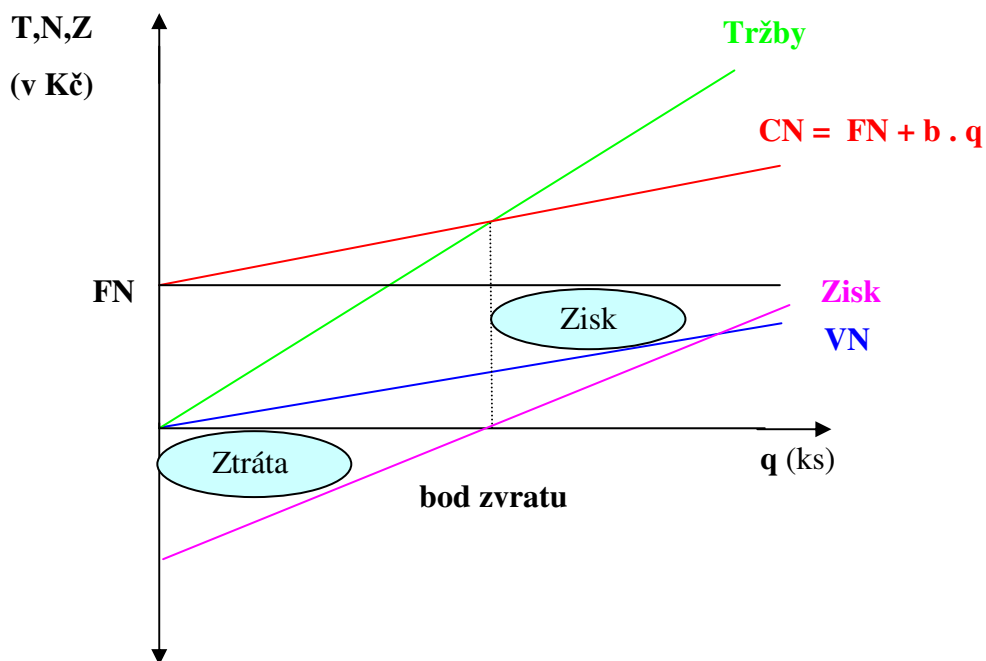
Každá firma nehledě na zaměření musí vyrobit/poskytnout určitý objem produkce/služeb, aby nebyla ztrátová. Jaký je ten **minimální objem produkce**, který nám zajistí chod firmy? Bylo by bláhové si před zahájením výroby nespočítat, kolik jsme schopni vyrobit a hlavně, kolik jsme schopni prodat. Je vždy lepší začínat s produkcí menší a zjistit, jak na náš produkt reagují spotřebitelé, než megalomansky nakoupit zařízení a vyrábět to, co se neprodává. Důkladná počáteční analýza je základem snížení výdajů na nutné minimum.

Při zahájení činnosti si stanovíme reálný plán cash flow (dále CF) a potřebnou výrobní kapacitu, která by nám toto CF měla zajistit. Ne vždy všechno se ale bude odvíjet podle toho, jak si to naplánujeme.

Pomocí analýzy bodu zvratu je možné možno určit **bod zvratu**, v němž se vyrovnávají celkové výnosy s celkovými náklady podniku. Analýza bodu zvratu poskytuje vedení podniku a odpovědným pracovníkům koncentrované informace, které mu umožňují v budoucnu lépe rozhodovat. Poněvadž pomocí této analýzy lze jednoduše přezkoumat různé alternativy jednání, je tato metoda ve firmách ekonomicky vyspělých velmi oblíbená. S použitím této analýzy lze lépe posuzovat možnosti dosažení zisku. Umožňuje jasnější výpovědi o jistotě firmy. [5]

Pokud už máme podnik zaběhlý a fungující delší dobu, bod zvratu nás zajímá stále. Poptávka spotřebitelů není neměnnou konstantou. Optimální stav je takový, kdy se prodá vše, co vyrobíme a za cenu, která přinese do podniku jistou rentabilitu vložených zdrojů. Celý trh můžeme přirovnat k šachovnici, avšak tuto partii nehrají dvě strany, ale tři (firma, konkurence, zákazníci), popřípadě více (globalizace, stát,...). Když jeden táhne figurkou, druhý na to reaguje. Proto je neustále nutné sledovat konkurenci, která „krade“ poptávku po produkci jiné firmy, a zbytečně nepřicházet o zákazníky.

Pokud se změní poptávka, měla by na to reagovat i výroba ať už směrem nahoru nebo dolů. S každou změnou vyráběné produkce se mění i bod zvratu a proto je vhodné tento ukazatel sledovat. Firma však nechce vyrábět na úrovni, kdy je její ekonomický zisk nulový, to není účel žádné firmy. Proto se volí jiná forma bodu zvratu a to taková, kdy je do ní započítán i kalkulovaný zisk na dané období. Tím se dostaneme k takovému objemu produkce, který je pro nás směrodatný a pod který bychom se neměli dostat, pokud chceme vyrábět se ziskem.



Obr. 5: Grafické znázornění bodu zvratu [vlastní zpracování]

Na bod zvratu se dá nahlížet nejen jako na objem produkce, ale taktéž jako na cenu výrobku. Odpovídáme si tak na otázku: „Za kolik bychom měli prodávat, abychom pokryli veš-

keré náklady a dosáhli stanoveného zisku?“ Tato cena by měla být minimálně rovna variabilním nákladům, které produkce vyvolá, a jednotkovým fixním nákladům.

Další možností, jak na bod zvratu (dále BZ) nahlížet, je přes **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. Tento ukazatel vyjadřuje, že bodu zvratu je dosaženo tehdy, když se příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku rovná fixním nákladům připadajícím na jednotku produkce – zisku může být dosaženo teprve tehdy, jestliže celkový příspěvek na úhradu pokryje celé fixní náklady.

### 1.2.1 Kritické využití výrobní kapacity a koeficient bezpečnosti

Další dva ukazatele, které nám blíže specifikují vztah objemu produkce k BZ. **Ukazatel využití výrobní kapacity** je podílem objemu výroby v BZ a námi nyní využívané výrobní kapacity. Udává nám, kolik procent výrobní kapacity využíváme v BZ. Samozřejmě čím méně výrobní kapacity je třeba, tím většího zisku nám může zbývající kapacita přinést. Pokud už se poměr pohybuje nad 90 procenty, je dobré být na pozoru a zvažovat možné výrobní alternativy do budoucna. Pokud je poměr nad 100 procent, znamená to, že buď musíme instalovat další výrobní zařízení a tím zvednou kapacitu, nebo, pokud tuto možnost nemáme, snížit výrobní náklady či zvažovat, zda neukončit činnost, protože dlouhodobě vyrábět pod bodem zvratu nelze.

**Koeficient bezpečnosti** nám naopak udává, o kolik procent ještě můžeme výrobní kapacitu snížit, než dosáhneme bodu zvratu.

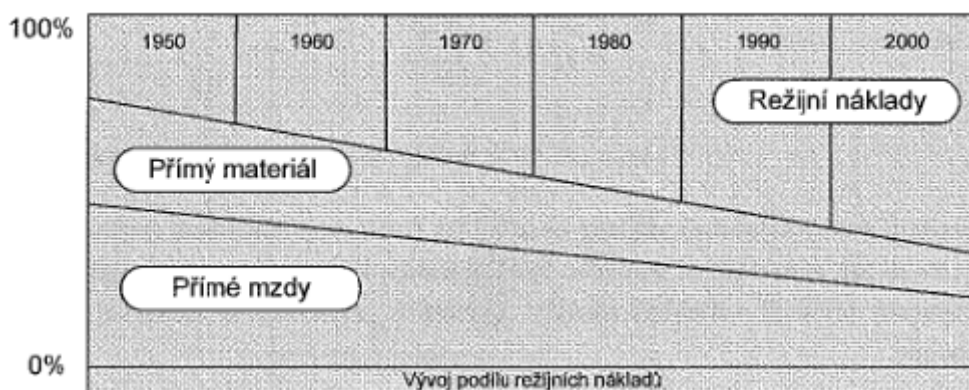
Z hlediska finančního účetnictví se ve firmě evidují i takové náklady, které nejsou výrobou vyvolány, ale které musí být výrobou pokryty. Pokud bychom to vztáhli k příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, pak se nejedná jen o pokrytí fixní části nákladů spojených s výrobou, ale o **celkové fixní náklady v daném období**.

## 2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Přesný mezinárodně uznávaný název této oblasti nebo definice tohoto pojmu prakticky neexistuje, protože každý autor ji definuje po svém. V anglosaské oblasti se tento subsystém účetnictví určený pro **interní** podnikové uživatele označuje jako manažerské účetnictví. Tento název se vžil i u nás. Definice tedy může existovat nespočetně, ale právě slovo „interní“ se objevuje skoro ve všech. Z toho vyplývá, že toto účetnictví vzniklo pro rozhodovací potřeby manažerů.

Předchůdcem manažerského účetnictví (dále MÚ) bylo již dlouhá léta účetnictví nákladové. Toto účetnictví slouží primárně k zachycení, kvantifikaci a kvalifikaci nákladů, k jejich uspořádání a přiřazování, k jejich hodnocení a kontrole v rámci *operativního řízení* nákladů výnosů a zisku. V rámci strategického řízení umožňují údaje nákladového účetnictví hodnocení výsledků již uskutečněných rozhodnutí, umožňují také hodnocení alternativ do budoucnosti.[3]

V druhé fázi už mluvíme konkrétněji o manažerském účetnictví, protože se zde objevují nové praktiky a techniky, které již poskytovaly daleko více informací pro rozhodování. Potřeba vzniku tohoto účetnictví se poprvé objevila až na začátku minulého století. Do té doby měla převážná část nákladů přímý charakter, tzn. že většina nákladů se dala přímo přiřadit jednotlivým výkonům a rozhodování spočívalo maximálně v tom, jak co nejvíce vyrobit a utržit. S rozvojem služeb a především technologií postupně klesal podíl přímých nákladů a rostl podíl nákladů nepřímých. a tento trend nadále pokračuje.



Obr. 6: Vývoj struktury podnikových nákladů [8]

Najednou se ukázaly informace z finančního účetnictví jako absolutně nedostačující pro rozhodovací procesy ve firmách a proto je čím dál tím větší důraz kladen právě na manažerské účetnictví.

Nové prostředí vytváří i nové podmínky pro využití MÚ. Role MÚ již nespočívá pouze v zaznamenávání skutečností o činnosti podniku, ve vyhodnocování a analýze zjištěných informací, které slouží k rozhodování a stanovení úkolů. Tyto funkce mají stále své nezapustitelné místo v systému řízení, zejména pokud napomáhají k zajišťování hospodárnosti, efektivnosti a k optimalizaci činností. MÚ se však stále více orientuje na strategické řízení podniku. [10]

## 2.1 Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím

Stručně tyto rozdíly můžeme charakterizovat následující tabulce.

Tab. 1: Rozdíly v manažerském a finančním pojetí účetnictví [vlastní zpracování]

Rozdíly	Manažerské pojetí	Finanční pojetí
Určení	Interní	Externí
Zájem	Maximalizace zisku	Minimalizace daní
Obsah	Analytické účty	Syntetické účty
Pravdivost	Maximální	Princip opatrnosti
Míra regulace	Neregulované	Regulované státem
Geny	Kalkulované	Reálné
Jednotky	Hodnotové i naturální	Finanční
Spolehlivost	Odhadovaná	Spolehlivé
Periodicita	Nepravidelná	Pravidelná - 1x ročně
Zaměření	Budoucnost	Minulost

**A) Určení** – Informace finančního účetnictví (FÚ) jsou určeny pro externí uživatele (investoři, fin. úřad, banka, konkurence,...). Informace manažerského účetnictví (MÚ) pouze pro interní zaměstnance firmy a pro rozhodovací úlohy manažerů.

**B) Zájem** – Trochu souvisí i se zaměřením na období. FÚ vychází z výkazu zisku a ztrát, výsledovky a příloh s cílem minimalizovat daňový dopad. MÚ se zaměřuje na zisk/rentabilitu, což jsou budoucí odhadované hodnoty.

**C) Obsah** – FÚ má účetní osnovu, kde jsou přesně vymezeny existující účty a způsob účtování. MÚ nic takového nemá a firma si vytváří pouze své krátkodobé analytické účty, kde kumuluje určité informace o skutečnostech v podniku pro budoucí rozhodování.

**D) Pravdivost** – U FÚ se uplatňují principy, na kterých je stavěné. Jednou ze zásad je zásada opatrnosti, tzn. že se účtuje o všech předpokládaných ztrátách, i když tyto ztráty ještě nenastaly, a jejich budoucí výše není předem známa. V MÚ se tyto položky neřeší, jelikož jejich uznání by výrazně zkreslovalo rozhodovací proces.

**E) Míra regulace** – FÚ musí být regulováno legislativou, jestliže má existovat jednotný srozumitelný výkaz pro všechny externí uživatele. MÚ regulováno není a existují jen jakési doporučení, metody a techniky jak postupovat.

**F) Ceny** – Reálné ceny u FÚ. Co je fakturováno, to je evidováno. Kalkulované ceny v sobě zahrnují i reálně nevydané výdaje (např. oportunitní náklady).

**G) Jednotky** – Výkazy FÚ nepřipouští jinou jednotku než měnu. U MÚ můžeme náklady a zisky přepočítávat na jakoukoli smysluplnou jednotku.

**H) Spolehlivost** – Výkazy FÚ procházejí auditem, takže musí být ve shodě s realitou. V MÚ nikdo nekontroluje správnost údajů, jelikož se v podstatě jedná o kalkulaci budoucnosti, ani to není možné.

**I) Periodicita** – FÚ povinně jednou ročně. MÚ kdykoli, kdy to má smysl.

**J) Zaměření** – Jak už bylo několikrát zmiňováno, FÚ pracuje s historickými daty a pouze je zaznamenává. MÚ pracuje jak s historickými údaji, tak je především zaměřeno na budoucí vývoj.

### 2.1.1 Informační systém podniku

Aby bylo možno efektivně řídit jakýkoli systém, musí být mimo jiné k dispozici potřebné informace. Informaci můžeme charakterizovat jako soubor určitých dat. Můžeme ji též charakterizovat jako *sdělení, které má pro nás užitek*. Aby informace byla užitečná, musí být k dispozici ve správném množství a kvalitě na správném místě, ve správný čas a musí být srozumitelná. V podniku zajišťuje získávání informací a jejich oběh podnikový informační systém. Informačním systémem nazýváme systém sběru a přenosu dat a informací. Je tedy komunikačním systémem podniku, organizace. [3]



Jinak řečeno je to soubor lidského faktoru v interakci s moderní technologií a moderními postupy při nakládání s informacemi.

Aby mělo finanční (potažmo manažerské) účetnictví nějakou vypovídající hodnotu, musí být jednotlivé údaje pečlivě zaznamenávány. Je však nutné vědět, jak máme tyto údaje zaznamenávat a proto je vhodné si vytvořit vlastní informační systém nebo využít externích informačních systémů, ze které si ovšem tvůrci účtují nemalé sumy. V dnešní době se už jiný než elektronický systém zaznamenávání dat prakticky nepoužívá, protože tyto moderní systémy nabízí rychlou, přesnou a spolehlivou alternativu. Kontrolou jsou pak zápisy v účetních a skladních knihách, či jiné formy zápisů.

IS však není pouze o nějakém systematickém zaznamenávání a vyhodnocování dat. Je také nástrojem pro optimalizaci informačních toků ve firmě. Složitost IS je proto závislá na organizační struktuře podniku. Čím je struktura členitější, tím je možnost informační nepřesnosti větší a proto by každý systém měl mít nějaký kontrolní prvek.

## 2.2 Funkce a význam manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví můžeme charakterizovat jako jednu celou vědní disciplínu, která v sobě zahrnuje různé metody a techniky. Zabývá se širokým spektrem věcí, do kterého řadíme *evidenci, třídění, zpracování, analýzu a syntézu informací o podnikové činnosti*. Kromě už několikrát zmiňovaného faktu, že je podkladem pro rozhodovací procesy, plní i další řadu užitečných funkcí.

### 2.2.1 Rozhodování

Veškerá činnost podniku je ovlivňována rozhodnutími. Je jedno, na jakém hierarchickém stupni řízení toto rozhodnutí provedeme, vždy je s tím spjat nějaký budoucí vývoj ekonomických veličin. Úkolem MÚ je podávat takové informace, které by vedly především ke správnému rozhodnutí, protože v závislosti na tomto rozhodnutí se:

- náklady mohou měnit = **relevantní náklady**
- náklady nemění = **irelevantní náklady**

Relevantní náklady jsou tedy takové, jejichž výše se nám odvíjí od vybrané alternativy, kdežto irelevantní náklady jsou neměnné a stejné pro jiné (popř. všechny) alternativy.

Správný manažer by měl být schopen tyto náklady vyčíslit a podle nich se rozhodovat. Pokud se tedy už pro nějakou alternativu rozhodneme, můžeme zpětně analyzovat, zda jsme udělali či neudělali dobře **pomocí rozdílových nákladů/výnosů**. Pokud jsou za stejných předpokladů náklady vybrané alternativy nižší, či výnosy vyšší, pak můžeme konstatovat, že jsme provedli správné rozhodnutí.

Další náklady, které můžeme sledovat, pokud se rozhodneme pouze měnit objem výroby jsou:

- **Marginální náklady** – náklady, které vyvolal přírůstek objemu produkce o jednu jednotku
- **Přírůstkové náklady** – náklady, které vyvolal celkový přírůstek produkce

Zatím jsme si vymezili náklady, které se změny bezprostředně po výběru nějaké produkční alternativy. Nicméně každé rozhodnutí si s sebou nese náklady, které nejsou na první pohled patrné. Tyto náklady se označují jako imputované náklady, popř. vázané náklady.

**Imputované náklady** se neprojeví ihned, ale musí „dozrát“. Dokážou negativně ovlivnit výsledek hospodaření firmy aniž si to zprvu uvědomíme. Může se jednat o přímý důsledek jako větší daň při vyšším zisku, odstupné propuštěných zaměstnanců, opravy nakoupeného staršího zařízení apod. Mohou se zde vyskytnout i skryté imputované náklady, které souvisí s pověstí firmy. Pokud budeme chtít ušetřit a zvolíme např. horší materiál nebo snížíme dosavadní výrobu nebo jinak pozměníme parametry výrobku, zákazníci to ihned poznají a může to vést ke zhoršení image firmy, což se potom samozřejmě projeví i v obratu.

Velkou kategorií nákladů, které souvisí s rozhodováním, jsou **náklady oportunitní**. Možnost realizace manažerského rozhodnutí vymezují většinou omezené ekonomické zdroje včetně prostorových a časových. Každé přijaté a realizované rozhodnutí za těchto podmínek znemožní realizovat ostatní příležitosti. Ty se tak stanou **příležitostmi obětovanými**. Tyto náklady jsou tak oceněním ekonomických zdrojů, nejsou tedy finančními zdroji ani reálnými náklady. Může se jednat například o ušlý úrok, pokud hodláme kapitál využít jinak. Vždy je nutné mít na paměti, že vybraná alternativa musí být pro nás více efektivní než alternativa jiná, tzn. že námi vybraná možnost musí přinášet vyšší míru zisku než možnosti jiné. Pokud by tomu tak nebylo, naše rozhodnutí **bylo neefektivní**. [5]

Těmto oportunitním nákladům se také někdy říká **implicitní**. To vychází z rozdělení nákladů na reálně zaznamenané (finanční účetnictví – explicitní) a v účetním systému nevidované (manažerské účetnictví – implicitní). Tyto náklady nikde reálně nevykazujeme, ale pro správnost a efektivnost rozhodování s nimi musíme počítat.

V praxi se především jedná o kalkulační - odpisy, úroky, rizikové přírážky, nájemné, podnikatelská mzda.

### 2.2.2 Kalkulace

Kalkulace je jednou z podoblastí manažerského účetnictví. V nejobecnějším smyslu slova se kalkulací rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. [8]

Je to tedy komplexní přístup k zaznamenávání a vyhodnocování konkrétních údajů za účelem zjištění aktuálních či budoucích ekonomických veličin. Kalkulace jsou v podstatě prvkem plánování, vstupem pro rozpočty a nástrojem řízení nákladů. Výsledkem kalkulace by měl být nějaký **dokument**, který by sloužil pro rozhodování manažerů a činností kalkulace je **kalkulování**, což je samotná metoda kalkulace.

Pokud chceme začít kalkulovat, měli bychom vědět, proč tuto kalkulaci děláme. Jedná se o otevřený systém, čili můžeme kalkulovat prakticky cokoli, avšak nesmyslné kalkulace by nám jen zabraly čas a prostředky. Proto je vhodné si nejdříve určit předmět kalkulace. Ten je většinou vyjádřen **kalkulační jednicí** (což je jeden konkrétní výkon v měrné jednotce) nebo **kalkulačním množstvím**. Toto množství se používá především tam, kde je kalkulace na jednici neefektivní, např. u velmi drobných součástí nebo drobného zboží.

Význam kalkulací:

- stanovení vnitropodnikových cen výkonů
- slouží k sestavování rozpočtů
- kontrola a rozbor hospodárnosti a rentability výkonů
- limitování nákladů

- rozhodovací úlohy (např. kolik a čeho budeme vyrábět)

Proto bychom neměly význam kalkulací nijak podceňovat. Mnohdy nám správná kalkulace může ušetřit nemalé finanční prostředky.

Existuje mnoho metod kalkulace a podnik by si měl vybrat správnou, která se nejvíce přibližuje a charakterizuje ekonomickou činnost a budoucí záměry podniku. Celý systém zaznamenávání údajů, metod kalkulací a vyhodnocování se **nazývá kalkulační systém** a výstupy z něho jsou informačním nástrojem. Tento systém se skládá z různých prvků především s ohledem na časovou charakteristiku a význam kalkulace. Prvky kalkulačního systému jsou tedy předměty kalkulace, časový plán a účel kalkulace,

**A)** Podle předmětu lze dělit kalkulace na kalkulace ceny, výnosů, cash flow, výkonů, spotřeby, nákladů, atd.

**B)** Z časového hlediska dělíme kalkulace na **dlouhodobé** (strategické), **střednědobé** (taktické) a **krátkodobé** (operativní). Všechny tyto typy kalkulací mají ve firmě své opodstatnění. Strategická je směrodatná pro taktickou a ta zase pro operativní. Zpětně potom operativní ovlivní (ať už pozitivně či negativně) taktickou a strategickou. Z tohoto důvodu se z časového hlediska dělí ještě na **předběžnou** (před zahájením výroby) a **výslednou** (po prodeji). V nejlepším případě by se tyto kalkulace měly rovnat, popřípadě s minimálními rozdíly. Pokud jsou tyto rozdíly markantní, je třeba zjistit, z jakých příčin byly tyto odchylky vyvolány a jak je můžeme eliminovat.

**C)** Dle účelu je dělíme na propočtovou, plánovou a spadá sem zde i operativní. **Propočtová** kalkulace se využívá především u zavádění nových výrobků, výrobního sortimentu, abychom dostali alespoň přibližné údaje, je to tedy kalkulace nepřesná. Tato kalkulace se orientuje především podle podobných výrobků, které jsou na trhu. Čím méně můžeme náš výrobek porovnat, tím méně bude tato kalkulace přesná. Její přínos je v tom, že pokud od začátku vidíme, že nemáme šanci splnit výrobní kritéria pro náš výrobek tak, aby byl prodejný, nemá smysl se pouštět do další fáze příprav výroby a ušetříme tím tak náklady. **Plánová kalkulace** se týká především sériové výroby. Na jejím základě se instaluje potřebná výrobní kapacita a určuje se výkon a efektivita výrobního procesu. Jedná se o kalkulaci, která těsně předchází výrobě. **Operativní kalkulace** se provádí během výrobního procesu a sledují se především jednotlivé odchylky od stanovených norem.

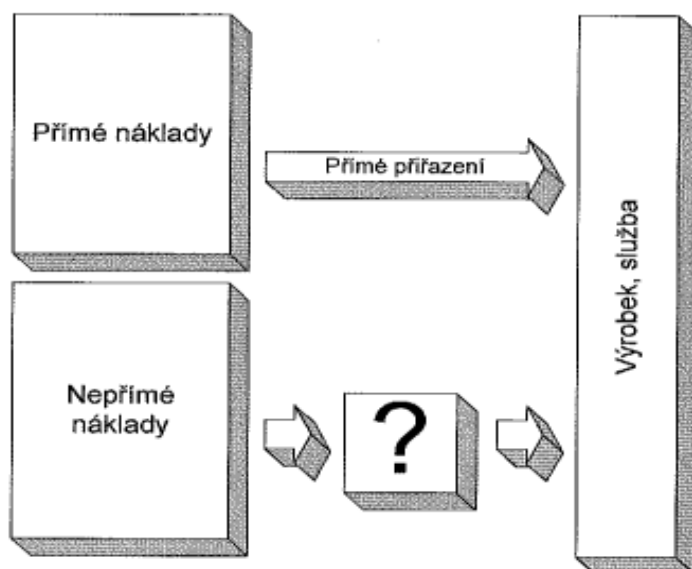
**Kalkulační metody:**

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení výše zmíněné hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Obecně je metoda kalkulace závislá na:

- vymezení předmětu kalkulace
- způsobu přiřazování nákladů
- struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici [8]

Pokud tedy máme vymezeno, co a proč budeme kalkulovat, nastává otázka, jak budeme kalkulovat, resp. podle jakého klíče budeme přiřazovat náklady jednotlivým výkonům.

Přímé náklady můžeme přesně přiřadit nákladovému objektu, protože mezi nimi existuje přímá exkluzivní vazba. Na druhé straně nepřímé náklady většinou není možné nákladovému objektu přiřadit přímo, protože tyto náklady jsou zpravidla společné pro více nákladových objektů. Pokud chceme přiřadit nákladovému objektu tento typ nákladů, musíme použít určitý přepočít, nějaký zprostředkující mechanismus, který nám pomůže vyjádřit podíl nákladového objektu na spotřebě určitého nákladu. Pro tento typ přiřazení s použitím zprostředkující veličiny používáme pojem **nákladová alokace**. [7]



Obr. 7: Postup při alokaci nákladů [7]

Alokační principy se snaží popsat postup a důsledky přiřazování nákladů a definuje tři základní principy:

- **příčinné souvislosti** nám říká, že bychom měli přiřazovat každým výkonům (produktům) převážně takovými náklady, které byly vynaloženy v přímě souvislosti s tímto výkonem
- **únosnosti nákladů** je definován otázkou: „Jakou výši celkových nákladů mohu na daný výkon přiřadit, aby ho byl schopen pojmout?“ nebo „Když tomuto výrobku přiřadím tyto náklady, budeme stále v zisku, bude to stále rentabilní?“ Z těchto otázek vyplývá, že náklady, které přímo nesouvisí s výrobou (fixní náklady) musíme nějak těmto výkonům dle různých metod kalkulace přiřadit
- **průměrování**, pokud nelze přesně zjistit, jaký výkon vyvolal kolik nákladů, pak lze velmi zjednodušeně celkové náklady rozpočítat mezi celkové výkony. Dostaneme však velmi zavádějící informace, protože například zatížíme jeden výkon náklady, které reálně vůbec nevyvolal a druhému výkonu přiřadíme jen část nákladů, přitom je mohl vyvolat celé

**Alokační postup** je následně rozdělen do tří fází:

V první fázi přiřadíme produktu **přímé náklady** na jeho výrobu. V druhé fázi musíme **určit vztah** výkonu k nepřímým nákladům. Právě zde hrají velkou roli jednotlivé kalkulační metody, protože podle toho, jakou kalkulační metodu využijeme, se nám bude výsledný propočet měnit. Třetí fáze zahrnuje už **samotné rozpočítání** nepřímých nákladů na výkony.

V souvislosti s kalkulacemi je nutné zmínit taktéž **typový kalkulační vzorec**. Předpokladem každé výroby je prodejnost jednotlivých výrobků. Na začátku však nevíme přesně, jaká by měla být výsledná cena. Můžeme sice přistupovat různě k metodě tvorby cen (popťávkově, konkurenčně, nákladově orientované) avšak je třeba vždy znát vlastní náklady výroby. Typový kalkulační vzorec v sobě zahrnuje všechny podstatné stupně nákladů spojených s výrobkem a je jakýmsi vodítkem pro sledování nákladů a stanovení ceny. Skládá se z:

**1. Přímé náklady** – přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady

**2. Výrobní režie** – náklady spojené s výrobou, ale na konkrétní výkon blíže nespécifikované (odpisy, administrativa výroby, opravy strojů,...)

Součtem přímých nákladů a výrobní režie dostaneme **vlastní náklady výroby**, což jsou veškeré náklady, které se pojí s výrobní činností. V podniku se realizují náklady v daleko širších souvislostech, než jenom spojené s výrobou, avšak tyto náklady musí být výrobou pokryty.

**3. Správní režie** – náklady související s řízením podniku (administrace celého podniku, telefony, teplo, voda a elektřina, která se nespotebňuje při výrobě, atd.)

Dostáváme vlastní náklady výkonu. Výrobek je sice vyroben, jsou na něj alokovány všechny náklady, avšak není prodán. Různé reklamy, marketingové aktivity, doprava k zákazníkovi a podpora prodeje musí být výrobou rovněž pokryty.

**4. Odbytová režie** – souvisí s prodejem výrobků

Až nyní jsme zahrnuli veškeré náklady (kromě nákladů finančních a mimořádných nákladů, se kterými manažerské účetnictví nepočítá), které v podniku vznikají. Proto se tomuto stupni říká „úplné“ **vlastní náklady výkonu**. Základní ekonomickou podstatou podniku je podnikání a to podnikání za účelem zisku.

**5. Zisk** – je velmi subjektivní záležitostí, roli zde hraje mnoho faktorů daných trhem či vlastní situací v podniku

Tomuto kalkulačnímu vzorci se říká typový, jelikož vychází z logiky věci. Určíme si celkové náklady, přidáme marži a přiřadíme prodejní cenu výrobku. Ovšem někdy je lepší využít přesně obrácený postup. Při **retrográdním typu** kalkulačního vzorce se vychází z toho, že víme za kolik chceme (můžeme) prodávat a zpětným odpočtem se dostaneme k tomu, jaké můžeme mít maximální přímé náklady na výrobek. Pokud se nám podaří tyto náklady držet v požadované výši, můžeme vyrábět, pokud to však v našich podmínkách není, byl by náš výrobek oproti konkurenci na trhu drahý a odbyt nejistý. V dnešní době je kladen důraz na co nejpřesnější vyjádření vztahu nákladů k výkonu a proto existuje ještě další postup a to **dynamická kalkulace**. Tato kalkulace rozděluje ostatní přímé náklady,

výrobní režii a prodejní režii na variabilní a fixní část. Při takto koncipované kalkulaci můžeme lépe sledovat změnu jednotlivých nákladů a co je vyvolalo.

### **A) Kalkulace úplných nákladů:**

Někdy se jí také přezdívá absorpční kalkulace. Při této metodě se snažíme kalkulovat se všemi náklady podniku na výkon (kalkulační jednici). Veškeré kalkulace mají své výhody a nevýhody. Mezi výhody této kalkulace patří, že alokujeme veškeré náklady, tzn. že žádné náklady nezůstanou volné, jakoby neexistující. Avšak jaké výkony vyvolaly jaké náklady? Většinou firmy nevyrábí jen jeden výrobek, ale určitý sortiment výrobků, a každý sortiment vyvolává náklady v jiné výši. Pokud chceme přiřazovat náklady metodou plných nákladů, měli bychom co nej přesněji vyjádřit vztah konkrétních nákladů ke konkrétním výkonům.

#### **1. Prostá metoda**

Tato metoda je vyjádřena vztahem  $n = N / Q$ , což znamená, že jen celkové náklady vydělíme celkovým objemem produkce a dostaneme náklady na jednici. Možnosti prosté metody jsou však velmi omezené, protože je vhodná jen tam, kde máme jeden druh výrobků (např. hromadná výroba žárovek).

#### **2. Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly**

Této metody se taktéž využívá převážně u jednoho druhu výrobků, resp. u výrobku, které se liší parametricky (velikost, hmotnost,...). Při této metodě si určíme typového zástupce, kterému přiřadíme číslo 1. Podle rozdílných vlastností ostatního sortimentu jim poměrově určíme ekvivalentní číslo k typovému zástupci. Tzn. že pokud bude typovým zástupcem váza o hmotnosti = 20kg, pak váza o hmotnosti = 30kg bude mít ekvivalentní číslo 1,5, protože  $30 / 1,5 = 20\text{kg}$ . Takto postupujeme u všech ostatních. Následně dle ekvivalentního čísla zjistíme přepočítané množství, tj. množství, kolik bychom vyrobili typového zástupce, pokud bychom vyráběli jen jeho. Celkové náklady potom vydělíme celkovým přepočítaným množstvím a zjistíme tak jednotkové náklady typového reprezentanta. Tyto náklady pak přepočítáme dle ekvivalentních čísel a zjistíme tak jednotkové náklady na jednotlivé výrobky.



### 3. Přírážková kalkulace

Doposud se jednalo o jeden sortiment stejných nebo příbuzných výrobků. Drtivá většina firem se však neorientuje na tak homogenní výrobu a právě u rozdílných výrobků vznikají rozdílné náklady, které však musíme alokovat na celkovou výrobu. U takových společných režijních nákladů nastává problém, jelikož nemají přímý vztah k žádným výkonům. I tak je ale musíme rozpočítat. Jak je tedy alokovat? Využívá se přitom **rozvrhových základů**. Tyto základny se snaží alespoň přibližně charakterizovat vztah mezi společnými režijními náklady a výkony. Rozvrhová základna je klíčem k alokaci nákladů a firma si ji volí sama. Je však nutné vybírat pečlivě, protože nesprávně zvolená základna může velmi výrazně zkreslit realitu. U této metody se postupuje následovně:

- ⇒ volba rozvrhové základy – bývá vyjádřena naturálně nebo peněžně, většinou jí **bývají přímé mzdy, přímý materiál, strojové hodiny** (kolik spotřebujeme těchto nákladů na jednotlivé výkony lze relativně přesně zjistit)
- ⇒ nepřímé režijní náklady potom dělíme rozvrhovou základnou
- ⇒ dostaneme sazbu (přírážku) režijních nákladů
- ⇒ touto sazbou pak přepočítáváme nepřímé režijní náklady na jednotlivé výrobky (druhy výroby)

Tak alespoň částečně zobjektivníme vztah mezi těmito nepřímými náklady a výrobou. Samozřejmě čím více a hlavně lépe rozvrhových základem si zvolíme, tím bude mít kalkulace vyšší vypovídací hodnotu. Obecně se rozvrhuje výrobní, zásobovací, správní a odbytová režie (viz. typový kalkulační vzorec).

### 4. Kalkulace sdružených výkonů

Využívá se v případech, kdy nám jde do výroby jeden vstup, ale v procesu výroby se z něj stává hned několik jiných produktů. Příkladem může být frakční destilace u ropy, kdy se v závislosti na bodu varu oddělují jednotlivé složky ropy, které jsou pak separátně odváděny, a každý z nich je svým způsobem produktem. Pokud jsou všechny složky stejně důležité, pak se používá **rozčítací metoda**. Ta spočívá na podobném principu jako ekvivalentní metoda. Dle poměrového koeficientu zjistíme vztah k námi zvolenému výrobku, který má koeficient 1. Zjistíme tak opět přepočítané množství, celkové náklady dělíme tímto přepočítaným množstvím a zjistíme tak jednotkové náklady na jednotlivé výrobky.

Pokud je při výrobě jeden výrobek hlavní o ostatní vedlejší, pak se používá **odečítací metoda**. Vedlejší produkty se ocení v prodejních cenách a suma těchto prodejních cen se odečte od celkových nákladů. Zbylé náklady se rozpočítají na hlavní výrobek.

### 5. Fázová metoda

Fázová metoda kalkulace, někdy nazývaná též čistá fázová metoda kalkulace, se používá ve výrobních procesech, u nichž dochází k sekvenčnímu předávání rozpracované výroby od počáteční do dokončující fáze. Náklady vynaložené v každé výrobní fázi se sledují samostatně, předmětem kalkulace tedy nejsou podnikové výkony, ale výrobní fáze. Přímé náklady se účtují na jednotlivé fáze výroby, náklady režijní se rozvrhují na jednotlivé výrobní fáze pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny. Celkové náklady na jednu fázi výroby zjistíme tak, že sečteme celkové přímé náklady a výrobní režii. Náklady na jednici pak podělením celkových nákladů počtem kusů v dané fázi. Tady právě hraje roli to, kolik kusů se dostane do další fáze, podle toho se nám mění náklady na jednici.

### 6. Postupná metoda

Její využití je tam, kde je výroba rozmístěna například do více budov, více organizačně nezávislých středisek apod. Jednotlivá střediska si takto předávají náklady spojené s množstvím polotovaru, které předávají k dalšímu zpracování. Postupná metoda je to proto, protože se v každém středisku (výrobně) kalkulují náklady zvlášť. Tyto náklady se převezme další výrobní jednotka v pořadí a koloběh se takto opakuje až do doby, než se vyrobí finální výrobek.

### B) Kalkulace variabilních nákladů:

Dosavadní metody byly absorpční a počítalo se se všemi nákladovými složkami. Následně kalkulace spadají do kategorie neabsorpčních, jelikož se kalkuluje jen část nákladů. V souvislosti s rozhodovacími úlohami, které řeší otázky měnící se situace na trhu, týkajících se konkrétních výkonů, zákazníků, konkurentů, je nutné přistoupit ke sledování nákladů z jiného hlediska. V základní a historicky nejstarší kalkulaci variabilních nákladů se fixní náklady nekalkulují, nepřičítají výkonům, zůstávají jako blok, ovlivňují hospodářský výsledek v daném období jako celek. [6]

Je nutné tedy rozdělit náklady na část fixní a variabilní. Při této kalkulaci se využívá **příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku**. Vychází se z toho, že známe cenu výrobků, vyráběné množství a variabilní náklady na toto množství. Od ceny odečteme tyto náklady a získáme příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Alespoň částečně zde však můžeme fixní náklady rozdělit. Buď počítáme s fixními náklady za podnik jako celek (**jednostupňová metoda**) nebo se snažíme alespoň část fixních nákladů přiřadit výrobě a zbytek ponechat podniku (**dvoustupňová metoda**). Ta část fixních nákladů, která má jistou souvislost s výrobou, se taky označuje jako zvláštní fixní náklady. Výsledek obou metod je ale stejný. Po odečtení celkových nákladů od tržeb získáme hospodářský výsledek. Tento fakt nám ale nic neřekne o tom, která výroba a jak přispěla na výši hospodářského výsledku, proto se určuje rentabilita jednotlivých výrob tak, že se jednotlivé příspěvky (U) podělí celkovými výnosy daného výrobku a zjistí se procentuální rentabilita. Tato metoda je výhodná u krátkodobých rozhodovacích úloh, ale nevýhodou je, že fixní náklady vyčleňuje z výroby a nepodává informace o struktuře těchto nákladů.

### C) ABC – Activity Based Costing:

Metoda kalkulace dílčích aktivit se zaměřuje na sledování nákladů ve vztahu k jednotlivým aktivitám; informací o nákladech a rozsahu jednotlivých aktivit se dále využívá při alokaci nákladů k jednotlivým výkonům. Ačkoli tato metoda neznamena zásadní převrat v kalkulacích – využívá tradiční přiřázkové metody a ani neřeší problémy absorpční kalkulace – představuje určitý posun v řízení vztahu náklad – výkon i ve zpřesnění kalkulace nákladů jednotlivých výkonů. [10]

Základem tedy je rozdělit dění a výrobní proces v podniku na přesně definované aktivity. Celý princip kalkulace je rozdělen do několika kroků. Přímé náklady na aktivitu lze přesně vyjádřit. Proto se tato metoda zaměřuje na přiřazení nepřímých nákladů.

V prvním kroku je vynaložený ekonomický zdroj – nepřímý náklad – přiřazen k jednotlivým aktivitám; vztahová veličina, na jejímž základě se přiřazení provádí, se označuje jako **vztahová veličina nákladů** (Resource Cost Driver). Ve druhém kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezí se **vztahová veličina aktivity** (Activity Cost Driver) a stanoví se náklady na jednotku aktivity. [10]

$JNA$  (jednotkové náklady na aktivitu) =  $CNA$  (celkové náklady na aktivitu) /  $MVA$  (počet aktivit). Podle toho, kolik aktivit jaký výrobek vyvolal, rozpočítáme náklady na aktivitu na výrobky. Zjistíme tak, kolik nákladů vyvolal jaký výrobek.

Jelikož je tento model poměrně složitější, vyvolalo to nový přístup k řízení podniku. Toto řízení se nazývá procesní řízení a je označováno jako **ABM** (Activity Based Management).

#### **Úskalí metody ABC:**

Všechny nové manažerské techniky mají tendenci dobře fungovat v obdobích úspěchu, ale rychle propadají, když se podmínky podnikání ztíží. Společnost se více na krátkodobé úkoly jako prodej nebo cash-flow a méně na dlouhodobé projekty na zlepšení produktivity. Jedním z nejčastějších problémů, na který se naráží při implementaci ABC, je množství času a úsilí potřebného pro osobní rozhovory s lidmi a sběr dat. To může být obtížné v organizacích, kde řetězce aktivit jsou dlouhé a komplikované a ve velkém rozsahu překračují hranice mezi útvary. Experti na ABC také varují před nebezpečím zabřednutí do nadměrných detailů a kalkulací. Analýza by se měla omezit na maximálně osm klíčových aktivit v každém útvaru. [1]

#### **D) Metoda standardních nákladů:**

Trošku odlišnou metodou je metoda standardních nákladů. Úzce souvisí s rozpočtováním a její funkce je spíše kontrolní. Vychází z krátkodobých a střednědobých plánů. Základem metody standardních nákladů je stanovení standardů (norem) nákladů a zjišťování rozdílů (odchylek) mezi skutečnými a standardními náklady. [8]

**Norma** v úzkém pojetí je předem stanovená spotřeba materiálu, polotovarů, času, popřípadě energie v naturálních jednotkách a jí odpovídající nákladů. Tvorbou normotvorné základny se zpravidla v podniku zabývá specializovaný útvar. Pojem **standard** je širší, neomezuje se pouze na jednicové náklady, ale vztahuje se i k režii. [6]

Abychom mohli porovnávat vývoj nákladů a zaznamenávat případné odchylky od plánů, je nutné si nejdříve tyto standardy stanovit. Poté je porovnáváme s reálně vynaloženými náklady. Provede se kontrola a analyzují se případné odchylky od plánu. Na základě analýzy odchylek je potom třeba určit, kdo za tuto odchylku může a zda ji můžeme ovlivnit. Od-

chyby se dělí na odchylky **kvalitativní** a **kvantitativní**. Kvalitativní odchylky vyjadřují rozdíl mezi standardními a skutečnými náklady vynaloženými ve vztahu k objemu výroby, prodeje, výkonu. **Kvalitativní odchylky** vyjadřují cenové rozdíly mezi skutečnou a standardní prodejní cenou.

### 2.2.3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je souhrn úkonů, jejichž cílem je sestavování rozpočtů. Rozpočty hodnotových veličin (nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů) jsou komplexním završením řízení podnikatelské činnosti. Při sestavení rozpočtů je nezbytné koordinovat a vzájemně propojit všechny oblasti činnosti podniku (marketing, logistiku, nákup, výrobu, distribuci, finanční řízení atd.)

Zastřešením rozpočtů je tzv. **hlavní rozpočet** (Master Budget), který kvantifikuje očekávaný budoucí hospodářský výsledek, změnu peněžních toků a finanční pozice. Podnikový rozpočet tvoří **rozpočtová výsledovka, rozpočet peněžních toků a rozpočtová rozvaha**. Podnikový rozpočet je konečným výsledkem dílčích rozpočtů středisek na všech úrovních vnitropodnikového řízení. [2]

Rozpočetnictví je tedy nástroj manažerského účetnictví, který stanovuje určitý cíl pro podnik a který slouží pro rozhodovací účely. Funkce rozpočtů:

- **plánovací** (výnosů, cash flow, nákladů, výkonů, atd.)
- **koordinační** (je nutné všechny procesy ve firmě sladit tak, aby mohlo být stanovených cílů v rozpočtu dosaženo)
- **motivační** (hodnotí se efektivita každého útvaru/pracoviště, čili jakým způsobem přispívají k plnění cílů)
- **komunikační** (s tokem materiálu a zdrojů je důležitý i správný tok informací, jistá rozhodnutí musí být správně interpretována, aby nedošlo k omylům při plnění cílů)
- **kontrolní** (touto aktivitou se zabývá controlling, který na základě rozpočtů a reality vyhodnocuje údaje a má informační charakter pro další rozhodování)
- **vyhodnocovací** (zda si daný manažer/útvár počínal dobře, nebo tma jsou nutné změny)

Rozpočty je nutné dělit především z časového hlediska. Takto se člení na **dlouhodobé** (strategické) a **krátkodobé** (taktické) rozpočty. Dříve se používaly především ty krátkodobé verze, ale v dnešní dynamické době se klade větší důraz na dlouhodobější předpovědi a plánování.

Dlouhodobé rozpočty se sestavují na období delší než jeden rok. Vychází z dlouhodobých cílů podnikání, navazují na podnikové politiky.[8] Na druhou stranu konkurence a vůbec společenský vývoj jde nyní tak rychle kupředu, že nějaké předpovědi a plánování mají jen přibližnou vypovídací hodnotu. Dlouhodobé rozpočty spíše nastavují mantinely, ve kterých by se firma chtěla pohybovat. **Klouzavým rozpočtem** pak rozumíme takový rozpočet, kdy se na nejbližší časové období sestaví **podrobný** rozpočet (jsme si jisti vývojem na trhu) a pro další období se sestaví pouze **rámcový**. V tomto dalším období se z rámcového stane podrobný a na následující období je zase rámcový.

Dále dělíme rozpočty podle toho, co je předmětem tohoto rozpočtu. Význam má rozpočítávat základní veličiny podniku, jako jsou **náklady**, **výnosy** a především pro investiční činnost a zajištění likvidity je to **cash flow**. Rozpočty pak můžeme sestavovat za podnik jako celek, což se vyplatí spíše u malých a středních podniků. U větších podniků je vhodné tyto rozpočty sestavovat na jednotlivé útvary, výrobní úseky apod. Jak už bylo zmíněno, plánování je především o odhadu budoucnosti, která se ovšem může změnit. Každý plán počítá s jednou alternativou. Pokud si nejsme jisti, jestli se během následujícího období něco nezmění, ale nynější události poukazují na to, že by mohlo nastat více odlišných verzí, je vhodné si pro každou tuto alternativu sestavit jeden rozpočet. Označují se jako **variantní rozpočty**. Pokud jsme si jisti, že jsme budoucí vývoj relativně spolehlivě odhadli, stačí nám **rozpočet pevný**.

**Rozpočtová rezerva** je vyjádřením finanční rezervy na zabezpečení činnosti podniku, aby mohly být cíle podniku v případě nouze nebo nečekané události dodrženy.

**Rozpočtovací proces:**

Sestavování (podle Krále, 1994) rozpočtů režijních nákladů lze rozdělit do 5 fází

**1.fáze: Předávání návrhů rozpočtu**

Střediska předají své návrhy rozpočtu režijních nákladů ve vybraných položkách vedení podniku. U výrobních středisek se vychází z plánu výkonů, všechna střediska se řídí direktivně stanovenými položkami z podniku.

**2. fáze: Bilance vnitropodnikových výkonů.**

Střediska, která požadují vnitropodnikové výkony, předají své požadavky na obsluhující střediska. Ta sestaví bilanci potřeb a zdrojů a rozhodnou, v jaké výši poskytnou jednotlivým střediskům své služby a v jaké výši si musí výkony pomocných výroby a služeb zabezpečit od dodavatelů mimo podnik (externě).

**3. fáze: Vlastní sestavení rozpočtů středisek**

a) nejdříve uzavřou své rozpočty střediska pomocné výroby a služeb. Oznámí odběratelským střediskům objem výkonů, který jim zabezpečí, a vnitropodnikové ceny výkonů pomocných výroby a služeb.

b) potom uzavřou své rozpočty střediska správní, zásobovací a odbytové,

c) jako poslední uzavřou své rozpočty střediska hlavní výroby,

d) všechna střediska rozdělí sestavený roční rozpočet na čtvrtletí a měsíce.

**4. fáze: Projednání připomínek****5. fáze: Vyvažovací proces na podnikové záměry**

Tento proces probíhá nepřetržitě a může vyvolat nutné úpravy, dodatečné úkoly ve snížení nákladů a pod.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**



### 3 SPOLEČNOST KOVÁŘ S.R.O

Tato společnost začala působit na českém trhu s nástupem státního převratu a přesunu z centralizovaného hospodářství na tržní. Hlavní zaměření společnosti je výroba karosářských dílů a součástí pro automobilový průmysl. Doplňkový charakter pak má výroba lisovacích a tvářecích nástrojů. Firma si velmi zakládá na kvalitě výroby a spokojenosti zákazníka, jimiž jsou renomovaní výrobci automobilů. Know-how a odborníci z praxe představují kvalitní zázemí pro neustálé zlepšování a expanzi.

**Ekonomické zařazení** společnosti dle CZ-NACE je sekce **C – Zpracovatelský průmysl**, kategorie 29.3, což je výroba dílů a příslušenství pro motorová vozidla a jejich motory (konkrétně pak 29.32 - výroba ostatních dílů a příslušenství pro motorová vozidla). I tak ale není zařazení úplně přesné, jelikož se jedná spíše o vývojářskou činnost

Vývoj a stav podniku budu analyzovat za **období 2008-2010**. Za stejné období pak budu firmu porovnávat i s odvětvím. Za rok 2010 však ještě nejsou zveřejněny statistiky odvětví, které zpracovává Ministerstvo průmyslu a obchodu za jednotlivá odvětví průmyslu a proto jen slovně nastíním, jak se v tomto roce automobilový průmysl vyvíjel.

#### 3.1 Historie společnosti

Firma Kovář začínala jako malá firma na oblastní úrovni dodávající součástky pro automobilový a letecký průmysl. Objem zakázek byl takový, že ho stihlo pokrýt velmi malé množství lidí. Během počátečních let se však ukázalo, že ambiciózní majitelé firmy nechtějí zůstat jen na oblastní úrovni. Výše zakázek začala růst a dosahovat takové výše, kdy bylo třeba větších výrobních kapacit, což v dosavadní dílně nebylo možné. Proto se začalo s výstavbou celého nového výrobního areálu. Firma zároveň změnila název a strukturu na Kovář, s.r.o. Fáze přesunu do nových výrobních prostor si vyžadovala změny v organizační struktuře a nabráním nových pracovních sil. Bylo třeba zaměstnat hlavně experty z oblastí, ve kterých se firma zatím nepohybovala. Následná kontinuální expanze, nové technologie a rozšiřování výrobního portfolia dnes dělají společnost Kovář silným hráčem na automobilovém trhu.

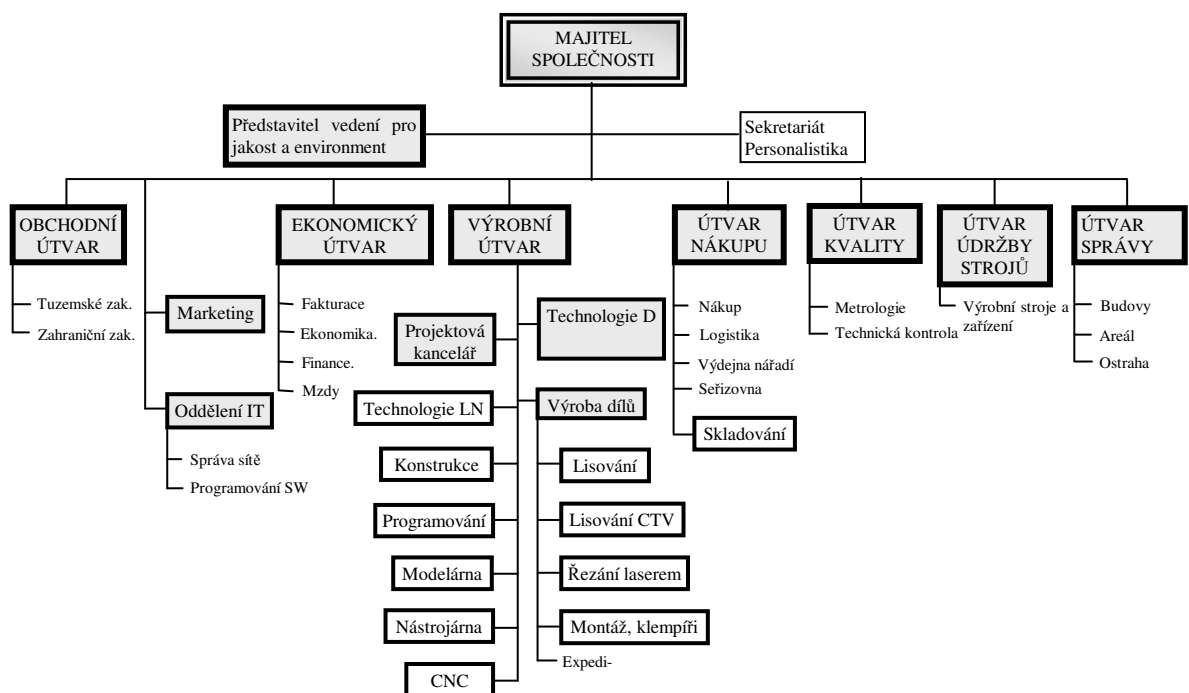
### 3.2 Aktuální stav a výhled do budoucnosti

Nyní má firma pevné postavení na trhu a její snaha spočívá v udržení výrobních kvality, dodržování termínů zakázek a spolupráci se zákazníky. Jak firma postupně expandovala, bylo třeba nabírat i novou pracovní sílu.

Tab. 2: Vývoj počtu zaměstnanců [vlastní zpracování]

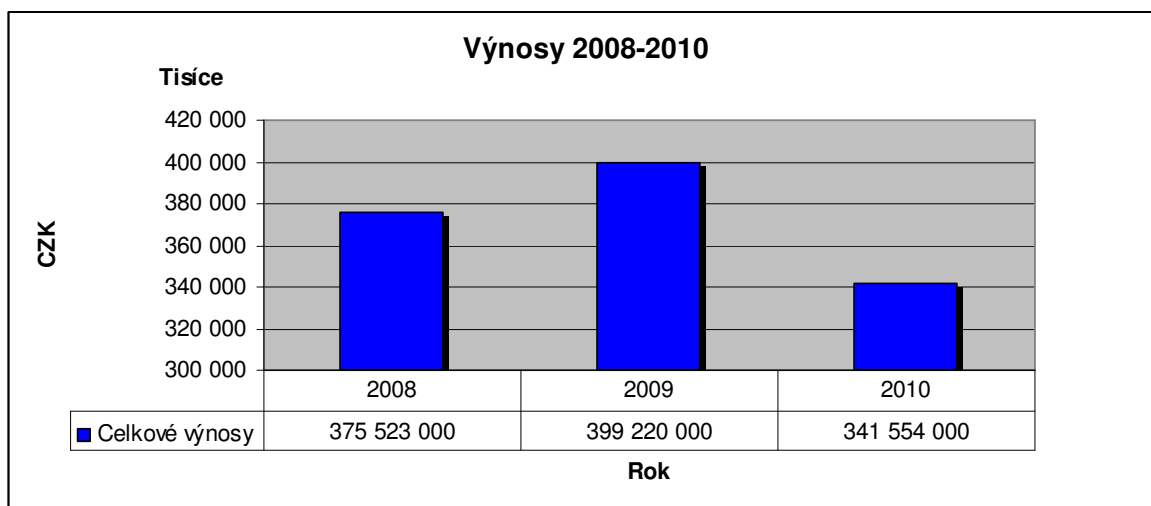
Rok	Počet zaměstnanců
2007	225
2008	266
2009	267
2010	278

Jednu z největších expanzí však firma zažila v roce 2003 a 2004, když prudce stoupl objem zakázek a počet zaměstnanců se jednorázově zvýšil o 40. Poté se vývoj na nějaký čas ustálil. V roce 2008 firma otevřela penzion, což vyvolalo navýšení o dalších 40 zaměstnanců. V roce 2011 se však žádní noví zaměstnanci nenabírali a stav zaměstnanců se ustálil na počtu 278. Z tohoto počtu je zhruba polovina zaměstnanců ve výrobním procesu a zbytek je administrativního, bezpečnostního, úklidového a jiného charakteru.



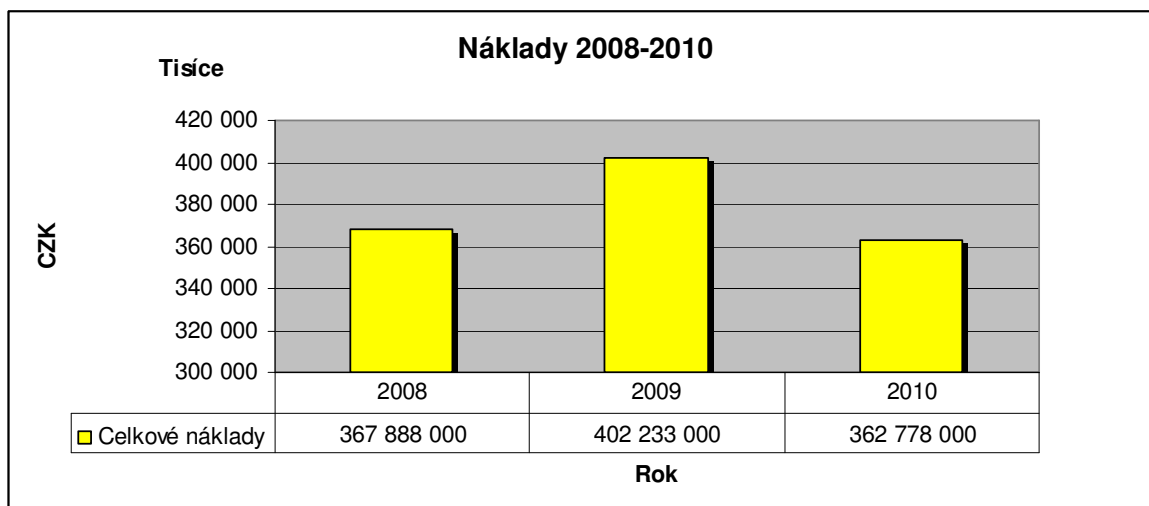
Obr. 8: Organizační struktura společnosti [12]

Základní ukazatele hospodaření firmy poskytují obecný přehled o hospodářských aktivitách podniku. Celkový obrát firmy je z 80% tvořen výnosy z vlastně získaných zakázek, 15% ze zprostředkovaných zakázek, zbývajících 5% tvoří ostatní (penzion) a mimořádné výnosy, které nesouvisí s hlavní výrobní činností. Veškeré hodnoty jsou zaokrouhleny na tisíce.



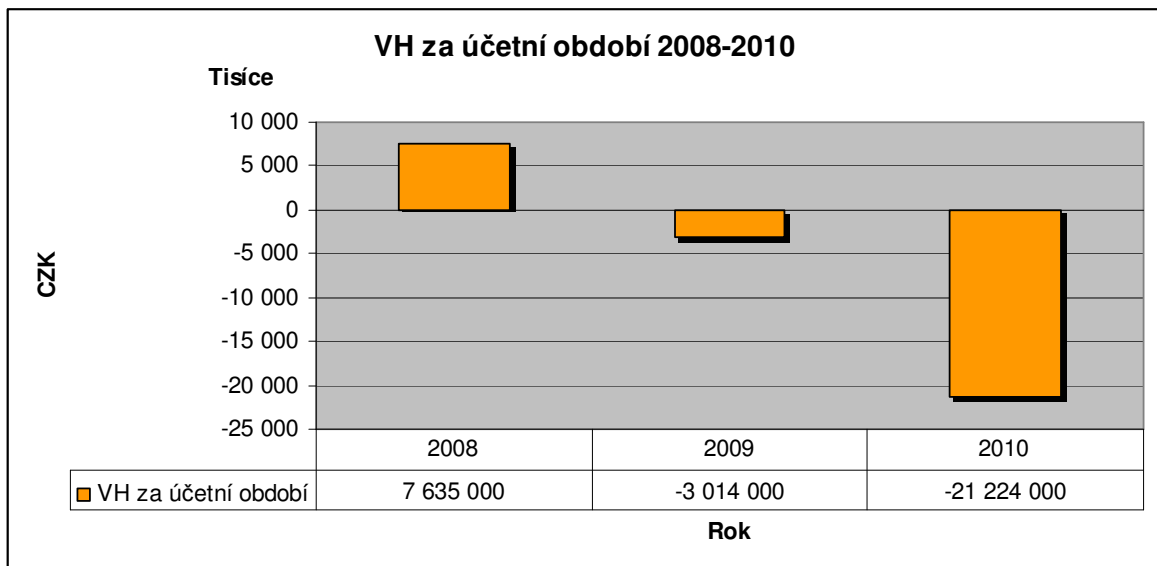
Obr. 9: Vývoj celkových výnosů firmy Kovář [vlastní zpracování]

Defakto veškeré subdodavatele komponent pro automobilový průmysl zasáhla až druhá vlna ekonomické krize. První se odrazila přímo na automobilkách, které v reakci na ni měnily nebo rušily smlouvy, a právě rušení či změny těchto dohodnutých obchodů se negativně odrazilo i na společnosti Kovář. V roce 2009 byl sice zaznaménán nárůst výnosů, ale to jen díky tomu, že firma nutně potřebovala peníze a proto prodala část svého vybavení v hodnotě skoro 40 mil. Kč. Bez tohoto prodeje by se celkové výnosy pohybovaly někde okolo 360 mil., což koresponduje s průběhem ekonomické krize.



Obr. 10: Vývoj celkových nákladů firmy Kovář [vlastní zpracování]

Vývoj nákladů prakticky kopíruje vývoj výnosů s tím rozdílem, že od roku 2009 už náklady převyšují výnosy. V roce 2009 náklady velmi ovlivňuje zůstatková cena prodaného majetku, která koresponduje s navýšením výnosů, kde se jedná o částku převyšující 40. mil Kč. Bez této částky by se náklady pohybovaly okolo 360 mil. Kč. Při pohledu na graf celkových nákladů je tedy patrné, při snižujících se výnosech a skoro konstantních nákladech se hospodářský výsledek rapidně snižoval.



Obr. 11: Vývoj VH za účetní období firmy Kovář [vlastní zpracování]

Graf jen vizuálně potvrzuje zmíněná fakta o výnosech a nákladech. Firma musela jít s cenou dolů, aby si zajistila alespoň částečný odbyt a udržení zakázek. Navíc z některých smluv jejich partneři odstoupili a nasmlouvané penále bylo jen minimální záplatou. Co konkrétně stojí za tak rapidním poklesem výsledku hospodaření bude vysvětleno v dalších kapitolách.

## 4 ANALÝZA EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ

Nákladové položky jsem u firmy analyzoval za období 2008-2010. Z odvětví však za rok 2010 ještě nejsou zpracované přesné údaje a proto porovnání firmy s odvětvím za tento rok bude jen přibližné. Při porovnávání nákladů v druhovém členění budu používat horizontální a vertikální analýzu.

### 4.1 Analýza nákladů a výnosů – druhové členění

**Horizontální analýza** sleduje změny položek v jednotlivých letech. **Vertikální analýza** spočívá ve vyjádření podílu (váhy) jednotlivých položek ku zvolené základně. Touto základnou budou celkové výnosy a celkové náklady.

Tab. 3: Vertikální analýza výnosů a nákladů – Kovář [vlastní zpracování]

	2008		2009		2010	
	CZK	%	CZK	%	CZK	%
<b>Tržby za prodej zboží</b>	<b>2 682</b>	<b>0,71%</b>	<b>3 404</b>	<b>0,85%</b>	<b>3 331</b>	<b>0,98%</b>
<b>Výkony</b>	<b>364 393</b>	<b>97,04%</b>	<b>348 185</b>	<b>87,22%</b>	<b>331 004</b>	<b>96,91%</b>
- Tržby z prodeje vl. výrobků a sl.	333 794	88,89%	344 632	86,33%	336 299	98,46%
- Změna stavu zásob vl. činnosti	30 599	8,15%	3 553	0,89%	-5 295	-1,55%
<b>Tržby z prodeje DM a mat.</b>	<b>1 354</b>	<b>0,36%</b>	<b>38 754</b>	<b>9,71%</b>	<b>679</b>	<b>0,20%</b>
<b>Ostatní provozní výnosy</b>	<b>5 160</b>	<b>1,37%</b>	<b>6 617</b>	<b>1,66%</b>	<b>5 798</b>	<b>1,70%</b>
Výnosové úroky	871	0,23%	238	0,06%	142	0,04%
Ostatní finanční výnosy	872	0,23%	82	0,02%	0	0,00%
Mimořádné výnosy	191	0,05%	1 940	0,49%	600	0,18%
<b>CELKOVÉ VÝNOSY</b>	<b>375 523</b>	<b>100,00%</b>	<b>399 220</b>	<b>100,00%</b>	<b>341 554</b>	<b>100,00%</b>
<b>Náklady vyn. na prodané zboží</b>	<b>1 645</b>	<b>0,45%</b>	<b>1 752</b>	<b>0,44%</b>	<b>1 933</b>	<b>0,53%</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>172 371</b>	<b>47,27%</b>	<b>156 884</b>	<b>39,00%</b>	<b>140 495</b>	<b>38,72%</b>
- Spotřeba materiálu a energie	95 476	26,18%	82 147	20,42%	95 818	26,41%
- Služby	76 895	21,09%	74 737	18,58%	44 677	12,31%
<b>Osobní náklady</b>	<b>137 528</b>	<b>37,22%</b>	<b>130 732</b>	<b>32,50%</b>	<b>125 738</b>	<b>34,66%</b>
- Mzdové náklady	105 980	29,06%	99 674	24,78%	94 826	26,14%
- Náklady na SP a ZP	31 548	8,65%	31 058	7,72%	30 912	8,52%
Daně a poplatky	599	0,16%	2 954	0,73%	5 684	1,56%
<b>Odpisy DHM a DNM</b>	<b>37 007</b>	<b>10,15%</b>	<b>54 708</b>	<b>13,60%</b>	<b>68 987</b>	<b>19,01%</b>
ZC prodaného DM a materiálu	0	0,00%	40 892	10,17%	66	0,02%
Změna stavu rezerv a OP	-9 288	-2,55%	0	0,00%	0	0,00%
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>9 198</b>	<b>2,52%</b>	<b>5 855</b>	<b>1,46%</b>	<b>7 183</b>	<b>1,98%</b>
Nákladové úroky	3 686	1,01%	3 661	0,91%	3 156	0,87%
Ostatní finanční náklady	11 903	3,26%	4 795	1,19%	8 784	2,42%
Mimořádné náklady	0	0,00%	0	0,00%	752	0,20%
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>364 649</b>	<b>100,00%</b>	<b>402 223</b>	<b>100,00%</b>	<b>362 778</b>	<b>100,00%</b>

Tab. 4: Horizontální analýza výnosů a nákladů – Kovář [vlastní zpracování]

	2008	2009	2008/2009	2010	2008/2010	2009/2010
	CZK	CZK	%	CZK	%	%
<b>Tržby za prodej zboží</b>	<b>2 682</b>	<b>3 404</b>	<b>26,92</b>	<b>3 331</b>	<b>24,20</b>	<b>- 2,14</b>
<b>Výkony</b>	<b>364 393</b>	<b>348 185</b>	<b>- 4,44</b>	<b>331 004</b>	<b>- 9,16</b>	<b>- 4,93</b>
- Tržby z prodeje vl. výrobků a sl.	333 794	344 632	3,24	336 299	0,75	- 2,41
- Změna stavu zásob vl. činnosti	30 599	3 553	- 88,39	- 5 295	- 117,31	- 249,10
<b>Tržby z prodeje DM a mat.</b>	<b>1 354</b>	<b>38 754</b>	<b>2762,18</b>	<b>679</b>	<b>- 50,00</b>	<b>- 98,25</b>
<b>Ostatní provozní výnosy</b>	<b>5 160</b>	<b>6 617</b>	<b>28,24</b>	<b>5 798</b>	<b>12,34</b>	<b>- 12,39</b>
Výnosové úroky	871	238	- 72,67	142	- 83,35	- 40,00
Ostatní finanční výnosy	872	82	- 90,59	0	- 100,00	- 100,00
Mimořádné výnosy	191	1 940	915,70	600	214,13	- 69,07
<b>CELKOVÉ VÝNOSY</b>	<b>375 523</b>	<b>399 220</b>	<b>6,31</b>	<b>341 469</b>	<b>- 9,07</b>	<b>- 14,46</b>
<b>Náklady vyn. na prodané zboží</b>	<b>1 645</b>	<b>1 752</b>	<b>6,50</b>	<b>1 933</b>	<b>17,60</b>	<b>10,29</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>172 371</b>	<b>156 884</b>	<b>- 8,98</b>	<b>140 495</b>	<b>- 18,50</b>	<b>- 10,48</b>
- Spotřeba materiálu a energie	95 476	82 147	-13,96	95 818	0,36	16,66
- Služby	76 895	74 737	- 2,80	44 677	- 41,90	- 40,26
<b>Osobní náklady</b>	<b>137 528</b>	<b>130 732</b>	<b>- 4,94</b>	<b>125 739</b>	<b>-8,57</b>	<b>-3,82</b>
- Mzdové náklady	105 980	99 674	- 5,95	94 827	- 10,52	- 4,86
- Náklady na SP a ZP	31 548	31 058	- 1,55	30 912	- 2,01	- 0,47
Daně a poplatky	599	2 954	393,15	5 684	849,00	92,57
<b>Odpisy DHM a DNM</b>	<b>37 007</b>	<b>54 708</b>	<b>47,83</b>	<b>68 987</b>	<b>86,22</b>	<b>26,09</b>
ZC prodaného DM a materiálu	0	40 892	x	66	x	-99,83
Změna stavu rezerv a OP	- 9 288	0	- 100,00	0	- 100,00	x
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>9 198</b>	<b>5 855</b>	<b>- 36,34</b>	<b>7 183</b>	<b>- 22,06</b>	<b>22,44</b>
Nákladové úroky	3 686	3 661	- 0,67	3 155	- 14,44	- 13,80
Ostatní finanční náklady	11 903	4 795	- 59,71	8 784	- 26,20	83,20
Mimořádné náklady	0	0	x	752	x	x
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>364 649</b>	<b>402 223</b>	<b>10,30</b>	<b>362 778</b>	<b>10,30</b>	<b>- 16,95</b>

### Výnosy:

Procentuelně nejvyšší podíl na výnosech mají výkony, které tvoří zhruba 97% všech výnosů ve všech letech. Ve firmě je tedy drtivá většina výnosů tvořena výrobou. Jen v roce 2009 je tento pokles způsoben tržbami z prodeje dlouhodobého majetku. Tyto tržby se zvýšily především proto, že firma odprodala své staré zařízení a stroje. Některé prodala jiným subjektům a některé leasingovým společnostem, od kterých si je pak zpětně pronajala. Tato položka jistým způsobem zkresluje celkový obraz hospodaření. Všechny ostatní výnosy jsou minimální. V roce 2008 firma nakoupila materiál a udělala z něj polotovary pro sériovou zakázku na výrobu náradí (změna stavu zásob vlastní činnosti). Celkové výnosy se tudíž nejprve vlivem zvýšených tržeb z prodeje DM a materiálu zvedly o 6,31%, ale absence těchto tržeb a dopad druhé vlny krize v roce 2010 vysvětluje pokles výnosů o 15% opro-

ti roku 2008. Mimořádné výnosy jsou ojedinělé a v roce 2009 představovaly pojistná plnění a výplatu přeplatků z pojištění majetku.

### **Náklady:**

Struktura nákladových položek je více diverzifikovaná. Hlavními složkami celkových nákladů je výkonová spotřeba, odpisy a osobní náklady. Výkonová spotřeba tvoří zhruba 40% veškerých nákladů, což svědčí o vysokých odpisech či osobních nákladech. Výše výkonové spotřeby je ovlivněna dvěma nákladovými položkami - spotřeba materiálu a energie a služby, které se na celkové výši podílí skoro rovnocenně. Pokles o 40% u služeb v roce 2010 je dán snížením kooperací. Co znamenají kooperace bude vysvětleno v transformačním procesu. Oproti roku 2008 se v roce 2009 snížila spotřeba materiálu a energie o 14%. Toto snížení je dáno snížením přílivu nových krátkodobých zakázek a projevíly se zde i úsporné aktivity. V roce 2010 souvisí opětovný nárůst této položky s dostavbou a provozem nové výrobní haly.

Osobní náklady tvoří poměrně vysokou část nákladů (35%). Je to dáno velmi vysokým podílem vysokoškolsky vzdělaných lidí a jakýmsi vnitřním přesvědčením firmy a hodnocením zaměstnanců. I přes navyšování počtu zaměstnanců mzdové náklady klesaly. Systém odměňování ve firmě je odvislý od výsledku hospodaření a při nižším zisku se vyplácí nižší odměny. Navíc byly některé finanční výhody odepřeny úplně.

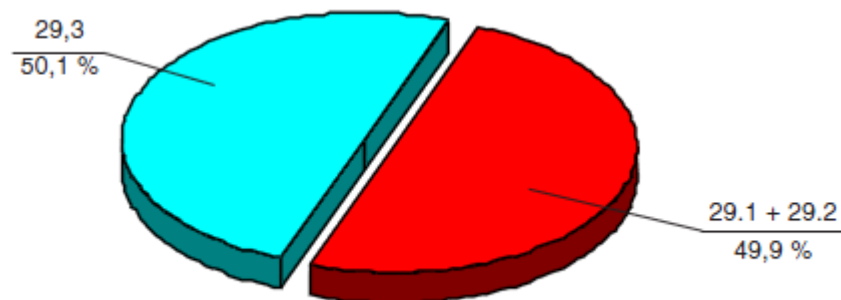
Třetí výraznější nákladovou položku tvoří odpisy dlouhodobého majetku. Podíl těchto odpisů se za sledované období skoro zdvojnásobil. Tento rapidní nárůst je v roce 2009 způsoben nákupem nových strojů, spuštěním obráběcího centra, technickým zhodnocením některých zařízení. V roce 2010 se zde zařadily ještě odpisy budovy a strojů v nově dostavěné výrobní hale.

V roce 2008 byla čerpána rezerva na opravy strojů. Ostatní provozní náklady a jejich změny souvisí s náklady na oběd, účtováním reklamací, škod a pojištění. Ostatní finanční náklady s různými poplatky, úvěry, ale především, což způsobuje rapidní výkyvy, s kursovými ztrátami. V roce 2008 tyto ztráty představovaly téměř 11 mil. Kč, v roce 2009 3,8 mil. Kč a v roce 2010 4,8 mil. Kč. Procentuelně tedy kursové ztráty představují zhruba 80-90% ostatních finančních nákladů.

## 4.2 Charakteristika odvětví

Český automobilový průmysl se významně podílí na celkových hospodářských výsledcích České republiky. Stále se zvyšuje jeho zastoupení z hlediska tvorby hrubého domácího produktu a zaměstnanosti, i přes hospodářskou krizi, která výrazným způsobem zasáhla prakticky všechna odvětví zpracovatelského průmyslu. Zároveň tvoří skoro pětinu domácího exportu. [14]

Česká republika těží z dlouholeté tradice (JAWA, Praga, AVIA, Motor Jirko, L&K, aj.) a dlouhodobě patří k jedněm z největších výrobců osobních automobilů v Evropě. Je to dáno především dobrým umístěním ČR, okolními trhy a zahraničními investicemi, díky kterým mohla vzniknout automobilka TPCA v Kolíně a Hyundai v Nošovicích. Dominantní postavení si stále zachovává Škoda, která už dokáže s úspěchem konkurovat své mateřské společnosti – VW.



Obr 12: Podíly oborů CZ-NACE 29 na tržbách z prodeje vlastních výrobků a služeb v roce 2009 [14]

Toto odvětví zpracovatelského průmyslu je rozděleno prakticky na dvě stejné poloviny. 50% tržeb z vlastních výrobků a služeb připadá na výrobu motorových vozidel a jejich motorů, dalších 50% pak na výrobu dílů, komponent a příslušenství pro motorová vozidla a jejich motory. Firma Kovář má tedy široké pole působnosti, protože toto odvětví je u nás poměrně rozvinuté.

V roce 2009 si toto odvětví udrželo, stejně jako v letech předchozích, největší podíl na tržbách a exportu zpracovatelského průmyslu, a to i přes meziroční pokles tržeb o cca 56 mld. Kč (-9,4 %). Na celkových tržbách se podílelo necelou pětinou (meziročně došlo k navýšení o 1,61 % na 19,43 %). Podíly dalších odvětví na tomto ukazateli však již nepřekročily 10 %, přičemž nejvyšší hodnotu podílu vykazala odvětví CZ-NACE 26 Výroba počítačů, elek-



tronických a optických přístrojů a zařízení (8,8 %), CZ-NACE 25 Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení (8,7 %), CZ-NACE 28 Výroba strojů a zařízení jinde neuvedených (8,1 %) a CZ-NACE 10 Výroba potravinářských výrobků (7,6 %).

Významnou pozici v odvětví měli výrobci dílů a příslušenství pro motorová vozidla, jejichž tržby se zvýšily v roce 2010 o 8,6 % a na celkové produkci odvětví se podílely 46,6 % (pokles o 3,5%). Pozitivní zprávy ze zahraničních ekonomik dávají tušit, že útlum v roce 2009 byl ojedinělý a do budoucna se opět očekává rostoucí trend. [14]

Zpracovatelský průmysl vykázal ve 3. čtvrtletí 2010 růst produkce o 9,8 % (ve stejném období předcházejícího roku produkce poklesla o 14 %). Za příznivým výsledkem byla výroba odvětví s vysokým podílem zahraničního kapitálu (automobilky), která díky silnější zahraniční poptávce nacházela uplatnění na trzích EU a zejména na německém trhu.

V rozhodujícím odvětví ekonomiky, ve **výrobě motorových vozidel**, které má významný podíl na celkové průmyslové produkci (20,9 %), byl vývoj ovlivněn ukončováním programu šrotovného. Přesto produkce odvětví dosáhla příznivých výsledků a zvýšila se o necelou třetinu. Proexportní charakter odvětví potvrzuje vysoký podíl tržeb z přímého vývozu na celkových tržbách (64,5 %). [16]

### 4.3 Srovnání s odvětvím

Abychom mohli objektivněji posoudit pozici a hospodaření firmy, je nutné toto počínání srovnat s odvětvím. Poté můžeme s určitostí říci, zda si firma vedla dobře nebo ne. Ministerstvo Průmyslu a Obchodu (MPO) pravidelně sestavuje ročenky průmyslu, ze kterých jsem čerpal při sestavování následujících tabulek. Při porovnávání firmy a odvětví nejprve charakterizují vývojový trend odvětví a poté ho porovnám se společností Kovář. [15]

V těchto analýzách nejsou zahrnuty úplně všechny položky, jelikož některé by byly s firmou neporovnatelné, tzn. že firma tyto položky nevykazuje, a některé zase neneviduje MPO ve svých analýzách. Zároveň jsou tyto výkazy kvůli vysokým částkám vedeny v milionech. Výkazy za konkrétní oblast CZ-NACE 29.3 nejsou dostupné, proto porovnávám podnik s celým odvětvím 29.

Tab.5: Vertikální analýza výnosů a nákladů – odvětví [vlastní zpracování]

(v mil. CZK)	2008		2009	
	CZK	%	CZK	%
<b>Tržby za prodej zboží</b>	<b>27 927</b>	<b>4,80%</b>	<b>27 168</b>	<b>5,08%</b>
<b>Výkony</b>	<b>544 444</b>	<b>93,67%</b>	<b>501 397</b>	<b>93,84%</b>
- Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	539 569	92,83%	500 046	93,59%
- Změna stavu zásob vlastní činnosti	1 427	0,25%	-1 269	-0,24%
<b>Tržby z prodeje dlouhod. majetku a mat.</b>	<b>2 087</b>	<b>0,36%</b>	<b>2 864</b>	<b>0,54%</b>
Ostatní výnosy	6 802	1,17%	2 874	0,54%
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>581 260</b>	<b>100,00%</b>	<b>534 303</b>	<b>100,00%</b>
<b>Náklady na vynaložené prodané zboží</b>	<b>19 626</b>	<b>3,60%</b>	<b>18 660</b>	<b>3,61%</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>447 602</b>	<b>82,03%</b>	<b>419 163</b>	<b>81,02%</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>52 399</b>	<b>9,60%</b>	<b>47 065</b>	<b>9,10%</b>
- Mzdové náklady	38 326	7,02%	33 418	6,46%
- Náklady na SP a ZP	13 414	2,46%	11 696	2,26%
Odpisy DHM a DNM	22 869	4,19%	29 725	5,75%
Nákladové úroky	3 154	0,58%	2 773	0,54%
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>545 650</b>	<b>100,00%</b>	<b>517 386</b>	<b>100,00%</b>

Tab. 6: Horizontální analýza výnosů a nákladů – odvětví [vlastní zpracování]

(v mil. CZK)	2008	2009	2008/2009
	CZK	CZK	%
<b>Tržby za prodej zboží</b>	<b>27 927</b>	<b>27 168</b>	<b>- 2,71%</b>
<b>Výkony</b>	<b>544 444</b>	<b>501 397</b>	<b>- 7,90%</b>
- Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	539 569	500 046	- 7,32%
- Změna stavu zásob vlastní činnosti	1 427	- 1 269	- 189,00%
<b>Tržby z prodeje dlouhod. majetku a mat.</b>	<b>2 087</b>	<b>2 864</b>	<b>37,23%</b>
Ostatní výnosy	6 802	2 874	- 57,74%
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>581 260</b>	<b>534 303</b>	<b>- 8,07%</b>
<b>Náklady na vynaložené prodané zboží</b>	<b>19 626</b>	<b>18 660</b>	<b>- 4,92%</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>447 602</b>	<b>419 163</b>	<b>- 6,35%</b>
<b>Osobní náklady</b>	<b>52 399</b>	<b>47 065</b>	<b>- 10,18%</b>
- Mzdové náklady	38 326	33 418	- 12,80%
- Náklady na SP a ZP	13 414	11 696	- 12,80%
<b>Odpisy DHM a DNM</b>	<b>22 869</b>	<b>29 725</b>	<b>29,98%</b>
Nákladové úroky	3 154	2 773	- 12,08%
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>545 650</b>	<b>517 386</b>	<b>- 5,17%</b>

**Výnosy:**

Automobilový průmysl se vyznačuje svou převažující výrobní činností, což podíl výkonů na celkových výnosech jednoznačně potvrzuje. Tržby z prodeje zboží mají doplňkový charakter. Mohou být tudíž roky, kdy se prodá zboží více, a roky, kdy se ho prodá méně. Výraznější dopad na hospodaření však nemá. Vliv krize stojí za ročním poklesem výkonů o zhruba 8%. Firma Kovář zaznamenala pokles jen poloviční, ale jak už jsem zmiňoval, krize u firmy se naplno projevila až v roce 2010, proto se bude jevit v porovnávaném roce 2009 lépe než odvětví. Rok 2010 naznačuje oživení ekonomiky, kdy například automobilka Hyundai eviduje 80% navýšení výroby automobilů oproti roku 2009. Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb měly u odvětví sestupný trend, kdežto dlouhodobé kontrakty uzavřené v roce 2008 umožnily firmě naopak tyto tržby zvýšit. Následný rok však kopíroval situaci z odvětví. Podíl ostatních výnosů nepřesahuje mnohdy ani 1% z celkových výnosů a proto nejsou podstatné. Celkové výnosy se u odvětví snížily za období 2008-2009 o 8%, u firmy sice následovalo zvýšení za toto období o 6,3% (zásluhou tržeb z prodeje DM), ale propad v následujícím roce o 14,5% je jasným důkazem krize. Nejdříve se tedy musí zvednout automobilový průmysl a až poté přijde oživení ekonomické situace u subdodavatelů pro tento průmysl.

**Náklady:**

Procentuální podíl nákladů vynaložených na prodané zboží koresponduje s výší tržeb za toto zboží ve všech letech. **Zásadní rozdíl** lze spatřit u výkonové spotřeby. Podíl výkonové spotřeby na celkových nákladech se pohybuje nad 80%. Při porovnání s firmou zjistíme, že její výkonová spotřeba je prakticky poloviční. Naopak osobní náklady a odpisy se u odvětví pohybují pod 10% a u firmy okolo 35% tvoří osobní náklady a odpisy měly vzestupný trend, kdy se od roku 2008 téměř zdvojnásobily na 20%. Mzdy ve firmě tedy mnohonásobně převyšují mzdy v odvětví. Je to dáno především vývojářským zaměřením firmy a s tím spojeným zaměstnáním kvalifikovaných pracovníků. Rostoucí odpisy jsou vyjádřením investičních záměrů společnosti, kdežto u odvětví se do žádných výrazných investic nepouštěli. Zda tyto investice přinesou firmě kýžený účinek, bude možné říci až v budoucnu.

Tab. 7: Porovnání výsledků hospodaření [vlastní zpracování]

	2008	2009	% změna	ABS změna
<b>ODVĚTVÍ: (v mil. CZK)</b>				
PVH	33 894	16 664	-50,83	-17 230
FVH+MVH	1 716	253	-85,26	-1 463
EBT	35 610	16 917	<b>-52,49</b>	<b>-18 693</b>
<b>VH za úč. období</b>	<b>26 860</b>	<b>12 263</b>	<b>-54,34</b>	<b>-14 597</b>
<b>KOVÁŘ: (v tis. CZK)</b>				
PVH	24 529	3 183	-87,02	-21 346
FVH+MVH	-13 696	-6 297	54,03	7399
EBT	10 833	-3 014	-127,82	-13 847
<b>VH za úč. období</b>	<b>7 635</b>	<b>-3 014</b>	<b>-139,46</b>	<b>-10 649</b>

Analýza vývojového trendu výsledku hospodaření dokazuje, že situace v odvětví je za sledované období příznivější než u firmy. V roce 2010 se navíc odvětví začalo zvedat, kdežto firma se z krize začíná dostávat až nyní. Hlavním problémem je držení nízkých cen zakázek z období krize a neochota automobilek je rychle zvednout na úroveň před krizí. Asi nejdůležitější rozdílem se jeví FVH. Jelikož firma Kovář často spolupracuje se zahraničím, jsou její výnosy odvislé od kursu koruny k euru. Odvětví vykazuje kladný FVH, tudíž velké procento dodavatelů, především součástek a komponent, je zaměřeno na čistě tuzemský trh a pokud mají zahraniční zakázky, tak v rozhodně menší míře než firma Kovář.

Na zahraničních trzích se začala poptávka po osobních automobilech opět zvyšovat a protože je Česká republika jedním z významných exportérů osobních automobilů, tato poptávka zvedá českou ekonomiku a spolu s odvětvím čeká i firma Kovář na nové zakázky.

#### 4.4 Transformační proces

Pro lepší ilustraci výrobního procesu a klíčových momentů při výrobě uvádím transformační proces. Hlavní roli v transformačním procesu hraje zákazník, který určuje množství a časový termín. Firma je buďto schopna tuto zakázku přijmout, zajistit potřebnou pracovní sílu a výrobní kapacitu anebo tuto zakázku nepřijme. Zakázky se získávají z veřejných nabídek, hlavně pak činností obchodního oddělení, které udržuje kontakty s dosavadními zákazníky a sleduje poptávku na trhu, či činností překupníků, kteří vyhrají určitou zakázku, kterou kvůli nedostatku výrobní kapacity nabízejí dále jiným firmám.

### 1. Zadání zakázky

Zákazník definuje své požadavky a obchodní útvar ve spolupráci s konstruktéry a technologi sestaví nabídku. Materiál k výrobě dodá buď zákazník nebo ho musí obchodní oddělení obstarat. Každá zakázka musí být na konci odsouhlasena majitelem firmy. Již zde se rozhoduje o nákladech, které pak samotná výroba vyvolá. Precizní zpracování a ocenění zakázky je pak cestou k získání této zakázky.

### 2. Příprava výroby

Obchodní útvar zadá výrobní příkaz. Veškerá dokumentace ohledně zakázky je vedena elektronicky. Nejprve se provádí konstrukční příprava výroby, kde se řeší parametrické, materiálové a funkční vlastnosti výrobku. Následně se vše zpracuje v grafických programech do 3D modelů. Dle složitosti tato fáze může trvat od 1 dne i po 14 dní. Určí se rozpis výroby a navrhnou se vhodné technologické postupy. Veškerá dokumentace (průvodka a programové vybavení) potom putuje do výrobních hal, kde si ji společně s materiálem přebírají jednotliví mistři. Tato fáze nepřináší žádnou přidanou hodnotu, jen vyvolává náklady, které jsou spojeny s přípravou výroby. Nicméně je velmi důležitá, protože se od ní odvíjí fáze výrobní a náklady s touto fází spojené.

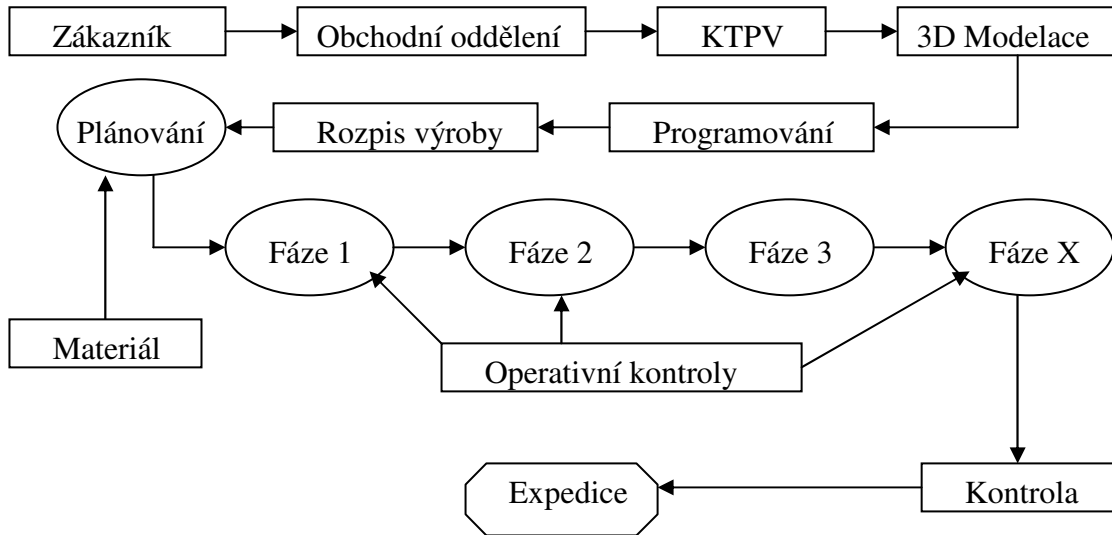
**Kooperace** – firma nevlastní všechny technologie, kterých je pro zakázku potřeba. Pokud nějakou technologii nevlastní, obrací se na jiné firmy, které tyto technologie mají. Proto je u tak vysoce výrobního podniku vysoký podíl služeb.

### 3. Výroba

Mistři na začátku každého dne plánují výrobu a rozdělují úkoly mezi zaměstnance. V dokumentaci je detailně popsán technologický postup, tzn. které operace v jakém pořadí se musejí provést. Jednotliví zaměstnanci obsluhující zařízení převezmou materiál, načtou výrobní program do systému stroje a připraví ho k výrobnímu procesu. Každé stanoviště má svůj pracovní řád, dle kterého se musejí zaměstnanci řídit, aby nedocházelo ke zmetkům, prostojům a jiným škodám. Během fází výroby dochází k mezioperačním kontrolám, aby se v případě potřeby zjistilo, kde je chyba, a ta mohla být odstraněna. Až projde materiál celým výrobním procesem, ukládá se v meziskladech a následně je opět provedena kontrola. Zde hraje důležitou roli plánování. Nemělo by docházet ke zbytečným prostojům a zmatkům. Zde se tvoří hodnota výrobku.

#### 4. Expedice

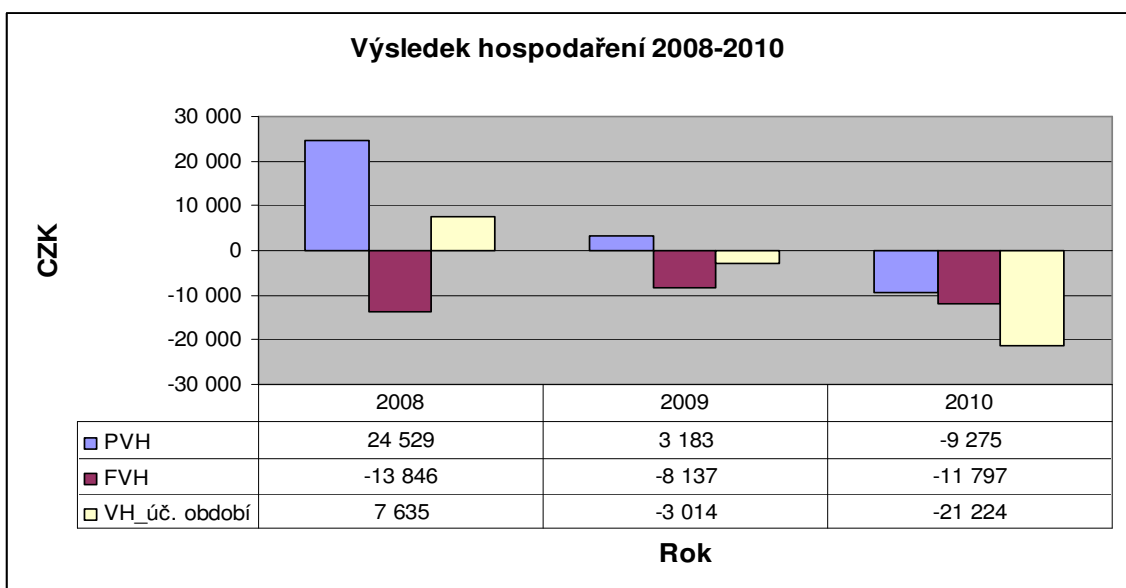
Expediční oddělení kontroluje termíny zakázek. Pokud je finální výrobek zkontrolován, je kontaktováno výrobní oddělení a zákazník. Následně buď firma zajistí přepravu k zákazníkovi nebo ho vyrozumí, že je zakázka hotova.



Obr. 13: Výrobní proces [vlastní zpracování]

#### 4.5 Analýza výsledku hospodaření

Obecné informace o aktivitách a ekonomické činnosti podniku jsem již nastínil. Nyní blíže rozeberu vývoj výsledku hospodaření.



Obr. 14: Grafické znázornění vývoje výsledků hospodaření [vlastní zpracování]

Z grafu je patrné, že provozní výsledek hospodaření se velmi rychle propadal. Je to dáno klesajícími výkony při zachování výše výkonové spotřeby, rapidně rostoucími odpisy a v roce 2009 ještě ZC prodaného DM. Rychlý propad jen trochu zmírňují klesající osobní náklady (konkrétně mzdové). Finanční výsledek hospodaření má nahodilý trend a z drtivé části je tvořen kursovými ztrátami. Mimořádný výsledek hospodaření v roce 2009 ve výši 2 mil. Kč je ojedinělý.

Tab. 8: Rozbor složek tvořících FVH [vlastní zpracování]

	2008	%	2009	%	2010	%
Nákladové úroky	3 686	23,64%	3 661	43,30%	3 155	26,43%
Ostatní finanční náklady	11 903	76,36%	4 795	56,70%	8 784	73,57%
<b>Fin. náklady celkem</b>	<b>15 589</b>	<b>100,00%</b>	<b>8 456</b>	<b>100,00%</b>	<b>11 939</b>	<b>100,00%</b>

Nákladové úroky souvisí s běžnou činností podniku a jedná se o úroky z úvěrů. Ostatní finanční náklady (kursové ztráty) jsou tedy tou hlavní příčinou záporného FVH. Oslabování eura má výrazný dopad na finanční výsledek hospodaření.

Tab. 9: Struktura nákladů firmy Kovář [vlastní zpracování]

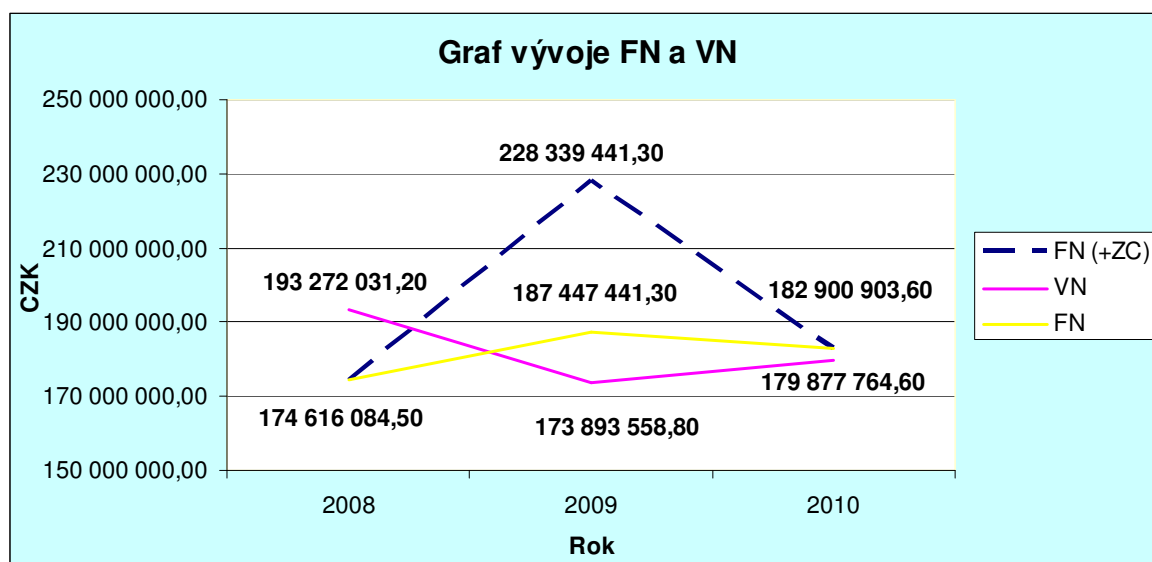
v tis. CZK	2008	2009	2010
provozní výnosy	373 589	396 960	340 812
provozní náklady	349 060	393 777	350 087
finanční výnosy	1 743	320	142
finanční náklady	15 589	8 456	11 939
mimořádné výnosy	191	1 940	600
mimořádné náklady	0	0	752
<b>celkové výnosy</b>	<b>375 523</b>	<b>399 220</b>	<b>341 554</b>
<b>celkové náklady</b>	<b>364 649</b>	<b>402 233</b>	<b>362 778</b>

Provozní náklady začaly postupně převyšovat provozní výnosy. Především v roce 2010 musela firma řešit otázku, které zakázky co nejvíce zmírní dopad ekonomické krize. Že už ve výrobě produkovali ztrátu proto není divem. Kdyby totiž neprodukovali alespoň tuto ztrátu, mohla by být daleko vyšší. Co tvoří finanční náklady už bylo několikrát zmiňováno. Mimořádné náklady nemají přílišnou váhu na hospodaření podniku.

## 4.6 Fixní a variabilní náklady

Dalším možným rozdělením nákladů je dle závislosti na objemu výroby. Pro toto rozdělení bylo třeba nákladové položky rozdělit na střediska. Z analytických účtů každého střediska jsem určil vztah jednotlivých nákladových účtů k výrobě. Některá střediska mají kompletně fixní charakter, u střediska správa a výroba bylo třeba u každého účtu určit jeho zařazení. Např. u střediska výroba účet 501/100 – Přímý materiál je zařazen do variabilní části. Z koncových stavů každého účtu jsem pak určil celkové fixní a variabilní náklady.

V roce 2009 tvořila mimořádný fixní náklad ZC prodaného materiálu, proto FN zaznamenaly takový nárůst. Jinak se ale FN a VN nijak závratně neliší a na celkových nákladech se podílí skoro stejným podílem.



Obr. 15: Vývoj fixních a variabilních nákladů [vlastní zpracování]

Rozdělení nákladů dle jednotlivých středisek:

- Správa podniku
- Penzion
- Měření – výroba – jakost
- Výroba
- Honitba
- Společníci



Kromě prvního a čtvrtého střediska (správa, výroba) jsou ostatní střediska vyloženě fixní. Ve středisku správa se eviduje spotřeba plynu a energie za celý podnik. Z této částky zhruba 60% tvoří variabilní část. Dále náklady, které souvisí s obecným zabezpečením práce, údržby a správy majetku a jiné náklady společné se správou a provozem firmy se přiřazují tomuto středisku. Náklady vyvolané provozem penzionu se evidují zvláště a jsou od podniku úplně oproštěny, tzn. že se nevykazují ve stejném účetním systému, ale ke konci účetního období se tyto náklady spojují v jedno účetnictví (konsolidace). Speciální oblastí je středisko 3, kdy se jedná o kontrolní a měřící středisko. Nejdůležitějším střediskem je potom samotná výroba, kde se evidují veškeré náklady spojené se samotnou výrobou. Středisko honitba – zde se jedná o jiné pozemkové vlastnictví a náklady spojené s tímto vlastnictvím. Zvláště se pak ještě evidují vyplacené podíly společníků firmy.

Jednotlivá střediska nemají vlastní účetnictví, proto o pravém slova smyslu vnitropodnikového účetnictví nemůže být řeč.

Tab. 10: Struktura nákladů v závislosti na objemu výroby za rok 2008 [vlastní zpracování]

2008	FN	VN	CN
1	130 154 328,40	5 992 370,74	136 146 699,10
2	7 927 221,55	0,00	7 927 221,55
3	677 246,90	0,00	677 246,90
4	28 921 406,56	187 280 660,50	216 202 067,10
5	1 082 342,28	0,00	1 082 342,28
6	5 853 538,80	0,00	5 853 538,80

Tab. 11: Struktura nákladů v závislosti na objemu výroby za rok 2009 [vlastní zpracování]

2009	FN	VN	CN
1	148 442 580,90	7 557 695,32	156 000 276,20
2	7 301 591,74	0,00	7 301 591,74
3	716 009,94	0,00	716 009,94
4	64 456 673,64	166 335 863,54	230 792 537,10
5	1 107 263,84	0,00	1 107 263,84
6	6 316 321,20	0,00	6 316 321,20

Tab. 12: Struktura nákladů v závislosti na objemu výroby za rok 2010 [vlastní zpracování]

2010	FN	VN	CN
1	156 943 484,70	6 933 643,83	163 877 128,50
2	6 463 540,60	0,00	6 463 540,60
3	605 320,43	0,00	605 320,43
4	12 127 136,31	172 944 120,80	185 071 257,10
5	1 009 341,60	0,00	1 009 341,60
6	5 752 080,00	0,00	5 752 080,00

**Fixní náklady (1)** - spotřeba energie a plynu (40%), kancelářské potřeby, ochranné pomůcky a čisticí prostředky, různé opravy, obědy (které firma nakupuje od dodavatelů), telefony, poštovné, reklamní činnost, různé nájemné, školení, certifikace, daně, dary, pojištění, ostatní služby (notáři, parkovné, likvidace odpadů, udržovací poplatky, software, poradenství, ad.), mzdy administrativních pracovníků včetně pojištění, ostatní provozní a finanční náklady

**Variabilní náklady (1)** – poměrná část spotřeby energie a plynu (60%)

**Fixní náklady (2)** – veškeré náklady spojené s provozem penzionu

**Fixní náklady (3)** – ochranné pomůcky, nářadí, měřidla, software, opravy strojů, náklady na jakost

**Fixní náklady (4)** – poměrná část oprav strojů (30%), největší část tvoří leasing, v roce 2009 ještě ZC prodaného DM

**Variabilní náklady (4)** – spotřeba materiálu a energie (60%), mzdy výrobních zaměstnanců včetně pojištění, ochranné oděvy a pomůcky, režijní materiál (vrtáky, frézky, ocelové plátky, atd.), pohonné hmoty (např. mazací oleje), náhradní díly, pohon vozíků, poměrná část oprav strojů (70%), různé přepravné, školení a jiné drobnější položky

**Fixní náklady (5)** – provozní náklady spojené s údržbou a provozem firemního pozemku

**Fixní náklady (6)** – příjmy společníků a členů družstva

Tab. 13: Rozdělení fixních nákladů společnosti Kovář [vlastní zpracování]

(v tis. CZK)	2008	%	2009	%	2010	%
<b>Spotřeba mat. a energie</b>	<b>15 516</b>	<b>8,88%</b>	<b>16 801</b>	<b>7,36%</b>	<b>16 667</b>	<b>9,11%</b>
- energie	7 285	4,17%	6 787	2,97%	6 159	3,37%
- materiál	8 231	4,71%	10 014	4,39%	10 508	5,74%
<b>Služby</b>	<b>45 859</b>	<b>26,26%</b>	<b>50 559</b>	<b>22,14%</b>	<b>24 566</b>	<b>13,43%</b>
<b>Mzdové náklady</b>	<b>46 244</b>	<b>26,48%</b>	<b>37 931</b>	<b>16,61%</b>	<b>36 055</b>	<b>19,72%</b>
- odměny členů družstva	5 853	3,35%	5 855	2,56%	5 056	2,76%
<b>Sociální a zdravotní pojištění</b>	<b>10 653</b>	<b>6,10%</b>	<b>10 184</b>	<b>4,46%</b>	<b>11 001</b>	<b>6,01%</b>
Daně a poplatky	599	0,34%	2 954	1,29%	5 684	3,11%
<b>Odpisy</b>	<b>37 007</b>	<b>21,19%</b>	<b>54 708</b>	<b>23,96%</b>	<b>68 987</b>	<b>37,73%</b>
ZC prodaného DHM a DNM	0	0,00%	40 892	17,92%	66	0,03%
Změna stavu rezerv a OP	- 9 288	-5,32%	0	0,00%	0	0,00%
Ostatní provozní náklady	9 198	5,28%	5 855	2,56%	7 183	3,93%
Nákladové úroky	3 686	2,12%	3 661	1,60%	3 155	1,72%
Ostatní finanční náklady	11 903	6,82%	4 795	2,10%	8 784	4,80%
Mimořádné náklady	0	0,00%	0	0,00%	752	0,41%
Daň z příjmů	3 239	1,85%	0	0,00%	0	0,00%
<b>Fixní náklady celkem</b>	<b>174 616</b>	<b>100,00%</b>	<b>228 340</b>	<b>100,00%</b>	<b>182 900</b>	<b>100,00%</b>

Změny fixních nákladů jsou nejvíce patrné u služeb, kdy se v letech 2009-2010 snížily o skoro 26 mil. Kč, což je z největší části dáno snížením leasingu o zhruba 12 mil. Kč, více než 3 mil. Kč se snížily ostatní služby. Dále se pak snížily náklady na reprezentaci, telefony a poštovné a vůbec firma začala více šetřit. Klesající mzdové náklady souvisí se změnami v systému odměňování jednotlivých zaměstnanců. Rapidní růst odpisů už tu byl několikrát zmiňován a souvisí s investicemi do výrobních hal a zařízení. Ostatní nákladové položky už byly taktéž rozebrány v horizontální a vertikální analýze.

Tab. 14: Rozdělení variabilních nákladů společnosti Kovář [vlastní zpracování]

(v tis. CZK)	2008	%	2009	%	2010	%
<b>Náklady na prodané zboží</b>	<b>1 645</b>	<b>0,85%</b>	<b>1 752</b>	<b>1,01%</b>	<b>1 933</b>	<b>1,07%</b>
<b>Spotřeba mat. a energie</b>	<b>79 960</b>	<b>41,37%</b>	<b>65 346</b>	<b>37,59%</b>	<b>79 151</b>	<b>44,00%</b>
- energie	5 993	3,10%	7 557	4,34%	6 933	3,85%
- materiál	69 287	35,85%	56 998	32,77%	69 196	38,47%
- ochranné pomůcky, nářadí, aj.	4 680	2,42%	791	0,48%	3 022	1,68%
<b>Služby</b>	<b>31 036</b>	<b>16,06%</b>	<b>24 178</b>	<b>13,90%</b>	<b>20 111</b>	<b>11,18%</b>
<b>Mzdové náklady</b>	<b>59 736</b>	<b>30,91%</b>	<b>61 743</b>	<b>35,50%</b>	<b>58 772</b>	<b>32,67%</b>
<b>Sociální a zdravotní pojištění</b>	<b>20 895</b>	<b>10,81%</b>	<b>20 874</b>	<b>12,00%</b>	<b>19 911</b>	<b>11,08%</b>
<b>Variabilní náklady celkem</b>	<b>193 272</b>	<b>100,00%</b>	<b>173 893</b>	<b>100,00%</b>	<b>179 878</b>	<b>100,00%</b>

Většinu variabilních nákladů se eviduje ve výrobním středisku. Spotřeba materiálu je odvislá od množství a hlavně náročnosti zakázek. Výkyvy v této spotřebě materiálu proto nejsou ve firmě ničím výjimečným. Taktéž záleží na tom, zda si firma materiál obstará sama nebo ho dodá zákazník. Za klesajícími službami je snižování kooperací, kdy firma využívá technologií jiných firem, pokud je sama nevládní. Množství kooperací závisí od každé zakázky. Taktéž úspory v ostatních službách, kde firma eviduje různé drobnější práce pro firmu jako ostření, sváření, měření a jiné druhy činností, se například z roku 2009 snížily o skoro 4 mil. Kč. Zhruba polovina zaměstnanců je přímo ve výrobě, čili mzdové náklady by teoreticky měly být stejné či alespoň podobné, avšak mzdy administrativních pracovníků klesaly a výrobních stagnovaly či mírně rostly a jejich výše je podstatně vyšší. Je to dáno nabráním nových pracovních sil do nové výrobní haly a zvýšením počtu výrobních pracovníků.

#### **4.7 Přímé a nepřímé náklady**

Dělení nákladů na přímé a nepřímé můžeme zase vztáhnout na střediska (konkrétně na výrobu). Přímé náklady se dají opět z velké části přiřadit výrobnímu středisku, nepřímé náklady jsou náklady ostatních středisek.

##### **Náklady přímé:**

- 1) Přímé mzdy** – jedná se o mzdy zaměstnanců ve výrobě
- 2) Přímý materiál** – veškerý materiál, polotovary, pomůcky, nářadí a nástroje, chemické sloučeniny a jiné látky, ochranné oděvy, pohonné hmoty, náhradní díly
- 3) Přímá energie** – voda, teplo, plyn, elektřina k pohonu strojů
- 4) Ostatní přímé náklady** – zde můžeme zahrnout náklady na dovoz materiálu, vývoz, manipulace a nastavování strojů, opravy, měření, kontrola, aj.

##### **Nepřímé náklady:**

Veškeré ostatní náklady na zajištění chodu podniku, které přímo nesouvisí s výrobou jako jsou obědy, správa vozového parku, leasing, čisticí prostředky, vybavení kanceláří a kance-

lářské potřeby, údržba areálu, různé opravy, pojištění majetku, poplatky, poradenská činnost, reklama, služby (telefon, elektřina, voda, teplo nevýrobních středisek), mzdy nevýrobních zaměstnanců a mnoho dalších drobných položek.

Nejprve jsem vyjádřil náklady nepřímé (dle středisek). Do přímých nákladů vedených pod správou (1) je započítána variabilní část spotřeby plynu a energie. Některé položky z výroby (4) zase mají nepřímý vztah k výrobě – leasing, ostatní služby, nájemné, daně a poplatky. Procházel jsem všechny účetní záznamy těchto středisek a určoval vztah nákladů k výrobě. Následně jsem přímé náklady ještě rozčlenil na mzdy, materiál a ostatní přímé náklady.

Tab. 15: Struktura přímých a nepřímých nákladů v roce 2008 [vlastní zpracování]

<i>rok 2008</i>	<i>(v tis. CZK)</i>
- středisko správa (1)	5 993
- středisko výroba (4)	<b>173 271</b>
- spotřeba materiálu a energie	69 287
- přímé mzdy (vč. pojištění)	80 631
- ostatní přímé náklady	23 353
<b>Náklady přímé</b>	<b>179 264</b>
- středisko správa (1)	130 154
- středisko penzion (2)	7 927
- středisko jakosti a měření (3)	677
- středisko výroba (4)	42 931
- leasing	26 485
- opravy	2 566
- ostatní nepřímé náklady	13 880
- středisko honitba (5)	1 082
- mzdy společníků (6)	5 853
<b>Náklady nepřímé</b>	<b>188 624</b>

Tab. 16: Struktura přímých a nepřímých nákladů v roce 2009 [vlastní zpracování]

<b>rok 2009</b>	<b>(v tis. CZK)</b>
- středisko správa (1)	7 557
- středisko výroba (4)	159 745
- spotřeba materiálu a energie	56 998
- přímé mzdy (vč. pojištění)	82 617
- ostatní přímé náklady	20 130
<b>Náklady přímé</b>	<b>167 302</b>
- středisko správa (1)	148 443
- středisko penzion (2)	7 301
- středisko jakosti a měření (3)	716
- středisko výroba (4)	71 048
- leasing	21 033
- opravy	1 854
- ostatní nepřímé náklady	48 161
- středisko honitba (5)	1 107
- mzdy společníků (6)	6 316
<b>Náklady nepřímé</b>	<b>234 931</b>

Tab. 17: Struktura přímých a nepřímých nákladů v roce 2010 [vlastní zpracování]

<b>rok 2010</b>	<b>(v tis. CZK)</b>
- středisko správa (1)	6 933
- středisko výroba (4)	162 345
- spotřeba materiálu a energie	69 196
- přímé mzdy (vč. pojištění)	78 683
- ostatní přímé náklady	14 466
<b>Náklady přímé</b>	<b>169 278</b>
- středisko správa (1)	156 944
- středisko penzion (2)	6 463
- středisko jakosti a měření (3)	605
- středisko výroba (4)	22 727
- leasing	10 935
- opravy	2 563
- ostatní nepřímé náklady	9 229
- středisko honitba (5)	1 009
- mzdy společníků (6)	5 752
<b>Náklady nepřímé</b>	<b>193 500</b>

Větší část nákladů je tvořena **nepřímými náklady** k výkonům ve všech letech. Ve středisku správa se během let zvyšovaly nepřímé náklady. Hlavním důvodem tohoto růstu jsou rostoucí odpisy majetku. Ostatní položky nevykazovaly přílišné změny. V roce 2009 výkyv ve středisku výroba opět způsoben ZC prodaného DM. Bez započítání této položky by tyto nepřímé náklady měly pozvolný sestupný trend, což je z převážné části způsobeno eliminací některých leasingových položek.

**Přímé náklady** nevykazují přílišnou odchylku a jsou ve všech letech podobné. Výrazný pokles ostatních přímých nákladů v roce 2010 je dán snížením kooperací o bezmála 9 mil. Kč. Zato však mírně stouply jiné položky jako např. spotřeba náradí, měřidel aj. Výkyv spotřeby materiálu v roce 2009 je dán jen jiným složením a množstvím zakázek.

#### 4.8 Analýza bodu zvratu

Pomocí analýzy bodu zvratu jsem zjistil, jaké množství času (odpracovaných hodin) je potřeba pro dosažení tohoto bodu u firmy Kovář a jakou část výrobní kapacity musela být na tento bod využita.

Nejdříve jsem určil vztahovou veličinu (Q), podle které jsem tento bod zvratu určil. Vysoká variabilita a různorodost zakázek neumožňují využít standardních veličin, jako jsou kusy, tuny, litry apod. Musel jsem najít jinou veličinu, která je pro všechny zakázky stejná. Jako vztahovou veličinu jsem nakonec vybral čistý počet odpracovaných hodin na výkony u výrobních pracovníků.

Nejdříve jsem určil počet pracovních dní v jednotlivých letech. Dále jsem vypočítal, kolik během těchto dní mohou zaměstnanci odpracovat hodin (nominální časový fond). Od tohoto fondu jsem odečetl nárok na dovolenou, která je pro všechny standardně jeden měsíc. Čistý časový fond jsem získal tak, že jsem upravený nominální fond vynásobil koeficientem = 0,8. Tento koeficient si sestavuje firma sama a obsahuje čas prostoje, úrazů, nemocí a jiných překážek v práci. Tento čistý časový fond udává, kolik hodin práce ročně bylo vynaloženo na dosažení zisku. Následně jsem zjistil cenu jedné hodiny práce, tzn. kolik se za jednu hodinu ve firmě vygeneruje zisku jedním zaměstnancem. Protože bod zvratu je v místě, kde se tržby rovnají nákladům, podělil jsem touto cenou celkové náklady a zjistil tak, kolik hodin je třeba odpracovat, aby mohlo být bodu zvratu dosaženo.

Bod zvratu jsem pojal dvěma způsoby. Jako množství vykonané práce (v hodinách) a jako minimální cenu jedné hodiny práce, která bod zvratu zaručí. Variabilní náklady na jednu hodinu práce jsem zjistil podělením celkových variabilních nákladů množstvím odpracovaných hodin.

Tab. 18: Analýza bodu zvratu v roce 2008 [vlastní zpracování]

	BZ 2008:
	140 výrobních dělníků
časový fond (1 zaměstnanec)	253 dní = 2 024 hodin
časový fond (všichni zaměstnanci)	140*2024 = 283 360 hodin
dovolená	140*168 = 23 520 hodin
čistý celkový čas. fond (VK)	259 840*0,8 = 207 872 odpracovaných hodin
podíl CV na hodinu práce	375 523 000 / 207 872 = <b>1 806,51 Kč/hod.</b>
<b>CN</b>	<b>367 888 000 Kč</b>
<b>je nutné odpracovat (q v BZ)</b>	<b>367 888 000 / 1806,51 = 203 646 hodin</b>
<b>FN</b>	<b>174 616 000 Kč</b>
<b>p = (F / q) + b</b>	<b>(174 616 000 / 207 872) + 929,76 = 1769,77 Kč /hod.</b>
b = VN / q	193 272 000 / 207 872 = <b>929,76 Kč/hod.</b>
využití VK = q(BZ) / VK * 100	= 203 646 / 207 872 = 97,97%

Bodu zvratu je dosaženo tehdy, pokud **cena** jedné hodiny práce bude minimálně rovna ceně 1 769,77 Kč/hod. při 207 872 odpracovaných hodin nebo při ceně 1 806,51 Kč/hod. bude odpracováno alespoň 203 646 **hodin**.  $VH = (1 806,51 - 1 769,77) * 207 872 = 7 637$  tis. **Kč**.

Tab. 19: Analýza bodu zvratu v roce 2009 [vlastní zpracování]

	BZ 2009:
	140 výrobních dělníků
časový fond (1 zaměstnanec)	251 dní = 2 008 hodin
časový fond (všichni zaměstnanci)	140*2008 = 281 120 hodin
dovolená	140*168 = 23 520 hodin
čistý celkový čas. fond (VK)	257 600*0,8 = 206 080 odpracovaných hodin
podíl CV na hodinu práce	399 220 000 / 206 080 = <b>1 937,2 Kč/hod.</b>
<b>CN</b>	<b>402 233 000 Kč</b>
<b>je nutné odpracovat (q v BZ)</b>	<b>402 233 000 / 1937,2 = 207 636 hodin</b>
<b>FN</b>	<b>228 340 000 Kč</b>
<b>p = (F / q) + b</b>	<b>(228 340 000 / 206 080) + 843,81 = 1951,82 Kč /hod.</b>
b = VN / q	173 893 000 / 206 080 = <b>843,81 Kč/hod.</b>
využití VK = q(BZ) / VK * 100	= 207 636 / 206 080 = 100,75%

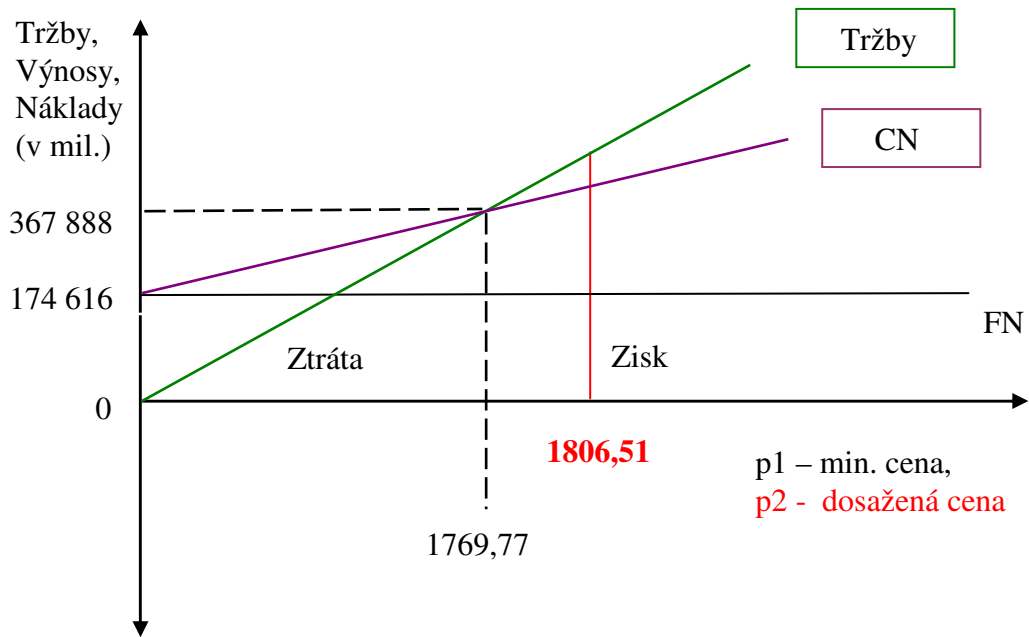


Bodu zvratu je dosaženo tehdy, pokud **cena** jedné hodiny práce bude minimálně rovna ceně 1951,82 Kč/hod. při 206 080 odpracovaných hodinách. Protože je ale reálná cena nižší, firma vykázala ztrátu. Při ceně 1 937,2 Kč/hod. by bylo nutné odpracovat 207 636 hodin, což ale neumožňuje výrobní kapacita, která byla o necelé procento přesažena.  $VH = (1\,937,2 - 1\,951,82) * 206\,080 = -3\,013$  tis. Kč.

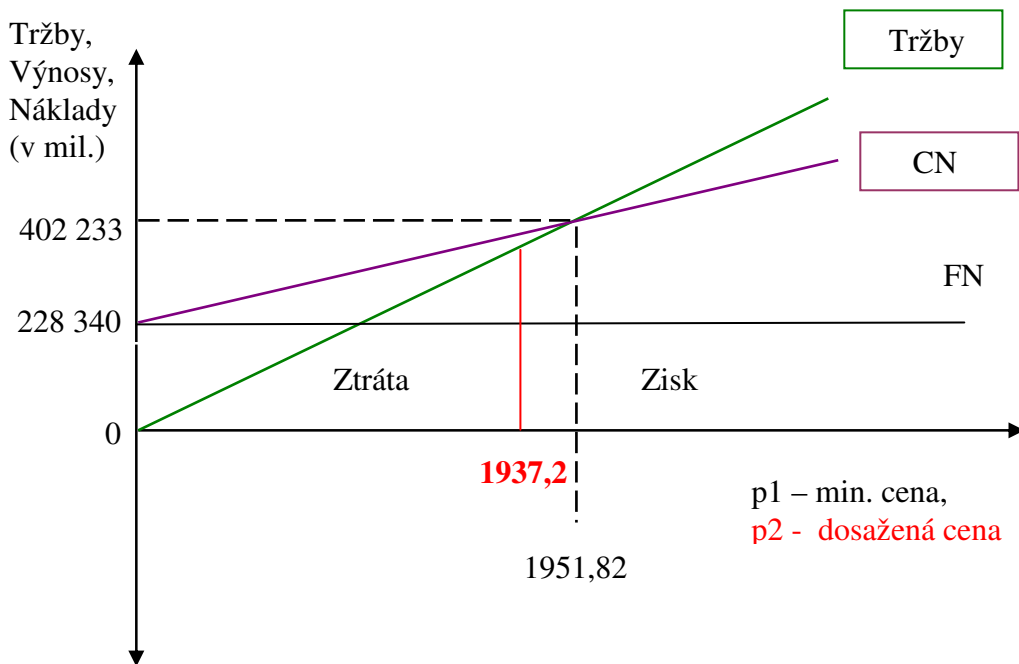
Tab. 20: Analýza bodu zvratu v roce 2010 [vlastní zpracování]

	BZ 2010:
	144 výrobních dělníků
časový fond (1 zaměstnanec)	253 dní = 2 024 hodin
časový fond (všichni zaměstnanci)	144*2024 = 291 456 hodin
dovolená	144*168 = 24 192 hodin
čistý celkový čas. fond (VK)	267 264*0,8 = 213 811 odpracovaných hodin
podíl CV na hodinu práce	341 554 000 / 213 811 = <b>1 597,45 Kč/hod.</b>
<b>CN</b>	<b>362 778 000 Kč</b>
<b>je nutné odpracovat (q v BZ)</b>	<b>362 778 000 / 1 597,45 = 227 098 hodin</b>
<b>FN</b>	<b>182 900 000 Kč</b>
<b>p = (F / q) + b</b>	<b>(182 900 000 / 213 811) + 841,29 = 1696,72 Kč /hod.</b>
b = VN / q	179 878 000 / 213 811 = <b>841,29 Kč/hod.</b>
využití VK = q(BZ) / VK * 100	= 227 098 / 213 811 = 106,21 %

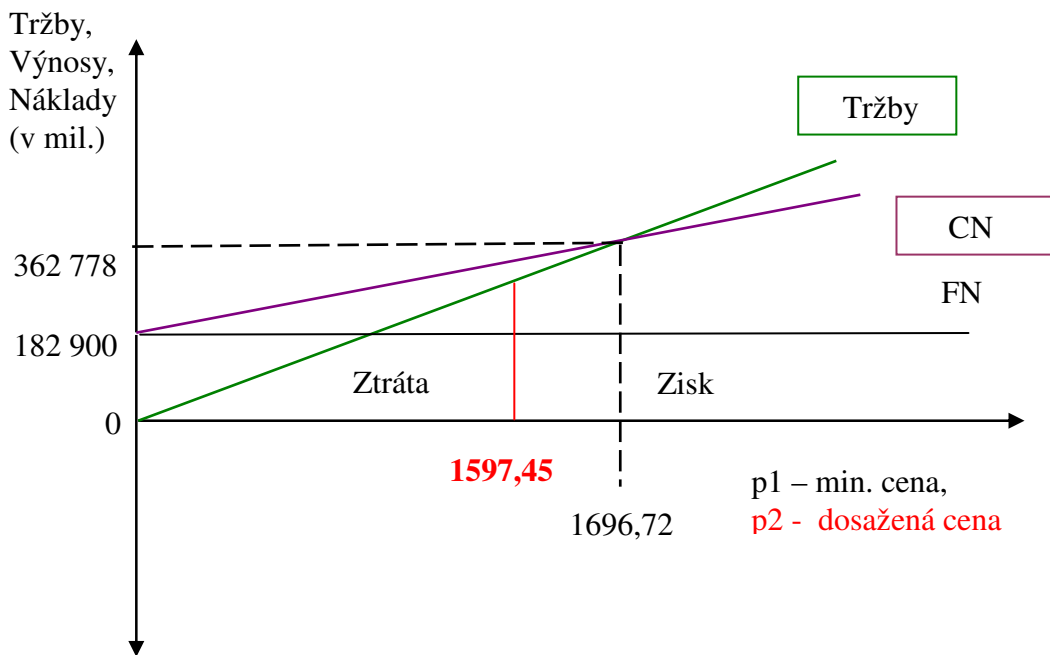
Bodu zvratu by bylo v tomto roce dosaženo tehdy, pokud by se **cena** jedné hodiny práce rovnala ceně 1 696,72 Kč/hod. při 213 811 odpracovaných hodinách. Opět ale reálná je hodně nižší a to 1 597,45 Kč/hod. Při této ceně by bylo nutné odpracovat 227 098 **hodin**, což ale znamená překročení výrobní kapacity o více než 6%.  $VH = (1\,597,45 - 1\,696,72) * 213\,811 = -21\,225$  tis. Kč,



Obr. 16: Grafické znázornění bodu zvratu v roce 2008 [vlastní zpracování]

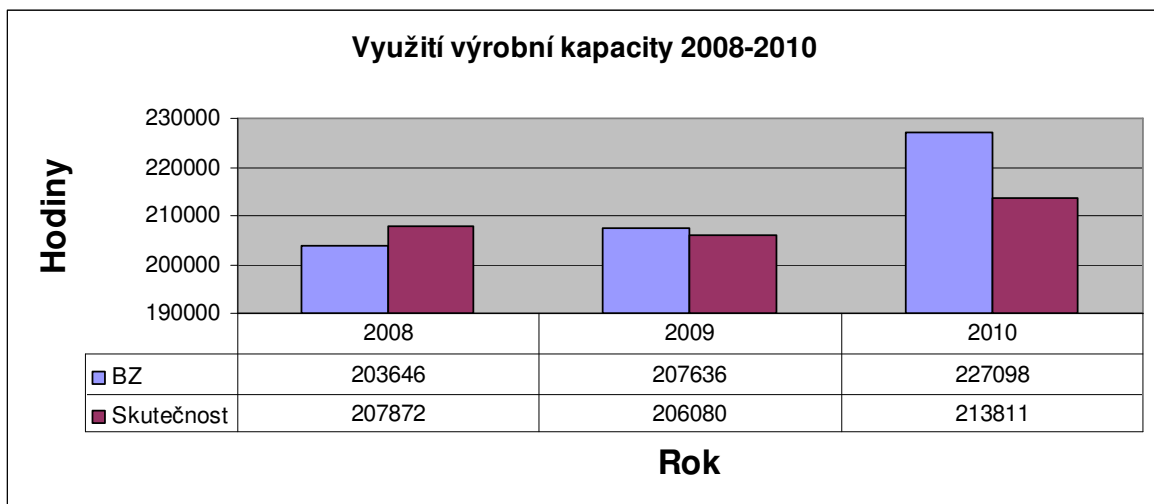


Obr. 17: Grafické znázornění bodu zvratu v roce 2009 [vlastní zpracování]



Obr. 18: Grafické znázornění bodu zvratu v roce 2010 [vlastní zpracování]

Následující graf popisuje, jak se měnila celková výrobní kapacita a kolik jí bylo třeba využít na dosažení bodu zvratu. Maximální výrobní kapacita činí počet odpracovaných hodin.



Obr. 19: Využití výrobní kapacity v jednotlivých letech [vlastní zpracování]

V roce 2008 firma vykázala zisk a VK v BZ je skutečně nižší, v dalších letech už VK nestačila k pokrytí nákladů a tento rozdíl je velmi patrný v roce 2010, kdy firma vykázala ztrátu přes 20 mil. Kč. Aby firma tuto ztrátu dorovнала, potřebovala by zvýšit kapacitu minimálně o 13 287 odpracovaných hodin.

## 5 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTY

Na začátku každého účetního období se sestavuje plán zakázek. Do tohoto plánu se zahrnou zakázky, které již jsou uzavřené, a předběžně se zahrnou i zakázky, které jsou v jednání. Na základě zkušeností z minulých let (jak která zakázka přibližně může trvat) a informací od svých zákazníků se přibližně určí časový harmonogram celého roku. Plánování zakázek je velmi důležité v tom, jak nachystat výrobní kapacitu a zajistit potřebný materiál, aby nedošlo k tomu, že se v jeden čas bude pracovat na více zakázkách nebo že budou mít přeplněné sklady. Dodržení termínu je pro firmu velmi důležité a na tomto faktu si zakládá, proto by se nemělo stát, že by se nějaká zakázka nestíhala kvůli tomu, že je nyní nutné pracovat na jiné. Každá zakázka má svůj časový harmonogram a pokud je třeba dělat na dvou zakázkách zároveň, je třeba tyto harmonogramy sladit tak, aby nevznikaly zbytečné časové prostoje a aby s materiálem kolovala i příslušná dokumentace.

Před sjednáním kontraktu nabídne firma cenu, za kterou je schopna tuto zakázku přijmout. Tato cena vychází z předběžné kalkulace, kterou si firma pro jednotlivé zakázky sestavuje. Při uzavření kontraktu je třeba naplánovat zajištění materiálu a samotnou výrobu tak, aby nebyl narušen chod ostatních zakázek a zapracuje se do časového harmonogramu výroby. Následně se řeší optimální dodávkový cyklus. Někdy je ale lepší u určitých typů zakázek se materiálem předzásobit a spotřebovávat ho průběžně například během půl roku, než ho objednávat po částech, protože náklady na dodávky by převýšily náklady na skladování. To, jak si firma naplánuje výrobu, jak je výroba efektivní a kontinuální vysoce ovlivňuje náklady, proto se při tomto plánování dbá na precizní zapracování do harmonogramu výroby.

Operativní plánování mají na starost mistři jednotlivých dílen. Na společných poradách je probírán časový harmonogram následujícího týdne. Tito mistři rozdělí práci a naplánují tok materiálu tak, aby dosáhli co nejvyšší plynulosti výroby, zamezili zmatkům a nedorozumění.

## 6 DOPORUČENÍ

Základní přehled o vývoji nákladových položek nám poskytla horizontální a vertikální analýza. Ze struktury nákladů je jasně patrné, že osobní náklady se velmi blíží výkonové spotřebě. Oproti stavu v odvětví jsou tyto náklady někdy i trojnásobné. Firma si je těchto nákladů vědoma, avšak zaměstnávání plně kvalifikovaných lidí si vysoké osobní náklady vyžaduje a tento podíl nejspíše bude nadále vysoký. V odvětví jsou daleko nižší mzdy z toho důvodu, že firma Kovář se specializuje na vývojovou činnost, kdežto jiné firmy v odvětví se zabývají sériovou výrobou, kde není potřeba tak kvalifikovaných lidí a tak vysokého ohodnocení. První krok, a to změnu systému odměn, už firma provedla. Nicméně to ke snížení mzdových nákladů vedlo jen mírně. Jelikož jsem analyzoval firmu v období největší krize, dalo by se firmě doporučit jednorázové snížení mezd, ale pokud firma vykazuje kladný hospodářský výsledek, není nutno vyloženě snižovat mzdy. Ve sledovaném období se ale k tomuto kroku firma měla uchýlit a pokud jsou jejich zaměstnanci tak kvalifikovaní, jistě by pochopili, že se musí šetřit i na nich. Každopádně pokud se firma potácí na úrovni nulového nebo mírného zisku, lze v této oblasti při patřičném vysvětlení ušetřit. Jednorázové snížení mezd o 1000 Kč by při zaměstnávání 250 zaměstnanců vedlo k roční úspoře **3 mil. Kč**. Na některých zaměstnancích se dá dle mého názoru ušetřit ještě více a odhadovaná úspora by mohla překročit i 5 mil. Kč.

Při analýze výsledků hospodaření v jednotlivých letech vykazuje finanční výsledek hospodaření vysoce záporné hodnoty. Skládá se z nákladových úroků, které se v jednotlivých letech nijak závratně neliší a ostatních finančních nákladů, které mají podstatný vliv na tento výsledek. Vysoký podíl těchto nákladů tvoří především kursové ztráty, což je dáno tím, že firma stanovuje na celé účetní období pevný kurz eura ke koruně. Oslabování eura mělo za následek vysoký propad ve výnosech, naopak posilování eura by znamenalo kursové výnosy. Doporučuji se firmě buďto více zaměřit na tuzemský trh a zvýšit podíl výnosů v tuzemské měně nebo při styku se zahraničím využít širokou nabídku bankovních produktů k eliminaci kursového rizika. Například sjednání forwardových obchodů anebo spotového kontraktu by v tomto případě mohlo částečně negativní vývoj měnového páru zmírnit. U forwardových obchodů (jako zajištění hedgingu) by firma stanovila cenu nyní, ale k jejímu reálnému zaplacení by došlo až v budoucnosti. U spotových kontraktů by došlo k zaplacení v současnosti, ale k reálnému prodeji až v budoucnu. V obou případech se dá

spekulovat na vývoj měnového páru a tyto služby dnes poskytuje každá větší bankovní instituce.

S nízkým výsledkem hospodaření (oproti odvětví) souvisí i cena zakázek. Tato cena sotva pokryje náklady, které zakázka vyvolá, proto je využití výrobní kapacity na tak vysoké úrovni. V období krize musela jít firma s cenou dolů (resp. byla nucena vzít i nepřilíživě lukrativní cenu), aby si udržela alespoň určitý objem zakázek. V období hospodářského růstu a době expanze by se tato cena měla opět zvednout. Záleží na konkurenčním prostředí a ceně, kterou si firma může dovolit nabídnout. Protože spokojenost zákazníka je pilířem vyznávaných hodnot podniku, snaží se za minimální cenu nabídnout maximální kvalitu. Na jednu stranu to zajistí příliv nových zakázek, na druhou stranu se nedá očekávat výrazné zlepšení ekonomické situace.

Další možností snižování nákladů je zavedení controllingu na jednotlivé pracoviště. Sice každá zakázka vyžaduje jiné pracovní nasazení a jiné stroje, avšak výroba se dá zefektivnit při jakémkoli typu zakázky. Pokud firma s určitým typem zakázky zkušenosti má, měly by být stanoveny jisté požadavky (normy) na každou výrobní operaci. Pokud nemá, měla by si je poté stanovit. Dále neplánované kontroly by rovněž mohly odhalit některé nedostatky pracovního výkonu, přes kontrolu zaměstnanců ve výrobě až po administrativní..

Dalším problémem, se kterým se firma potýká je problém putující průvodky s výrobní dávkou. Do firmy se naveze materiál, který se zpracovává postupně. Ale se kterou dávkou putuje průvodka? Občas se stane, že se musí průvodka dohledávat. Firma si je tohoto problému vědoma, ale zatím tento problém nijak neřeší. Spoléhá se na zkušenosti svých zaměstnanců, pokud tento problém vyvstane. Doporučil bych nakopírovat průvodku tolikrát, na kolik výrobních dávek se materiál rozdělí a s každou touto dávkou by šla jedna průvodka označená pořadovým číslem.

IS systém, který si firma pořídila, využívá jen velmi malé procento lidí. Ostatní pracují buď bez tohoto systému úplně nebo ho nevyužívají, protože s ním neumí pracovat. Pokud by firma provedla opětovné školení ohledně tohoto systému, ušetřilo by to zaměstnancům minimálně čas, který by jinak mohli využít lépe, než pokud musí záležitosti vyřizovat fyzicky a to ještě třeba na jiné budově. Zvýšila by se tím efektivita práce.

## ZÁVĚR

Cílem práce bylo analyzovat a vysvětlit trend jednotlivých nákladových položek a řízení těchto nákladů a taktéž seznámit s výrobním procesem firmy. Porovnával jsem vývoj ve firmě s vývojem v odvětví a tak mohl určit, zda situace na trhu výrazně ovlivňuje hospodaření firmy, což se nakonec potvrdilo. Zkoumal jsem a vysvětlil příčiny výše výsledků hospodaření v jednotlivých letech.

Dle horizontální a vertikální analýzy zjistil strukturu a vývoj nákladů v jednotlivých letech. Popsal jsem jednotlivé faktory, které za těmito změnami stály. Následně jsem rozdělil náklady dle „vnitropodnikového účetnictví“ na jednotlivá střediska a tyto střediska blíže popsal. Rozdělením nákladů na fixní a variabilní část jsem zjistil, jaká část nákladů se mění v závislosti na objemu výroby a jaká nikoli, co stojí za jejich změnami a v jakých střediscích se evidují. Další část práce obsahuje dělení nákladů na přímé a nepřímé. Vysvětlil jsem příčinu, co jednotlivé náklady tvoří.

Analýza bodu zvratu poskytla další informace o situaci v podniku. Pojal jsem ji dvěma způsoby. Jako cenu jedné hodiny práce, která musela být ve firmě vyprodukována a jako počet odpracovaných hodin, kterých by bylo třeba na dosažení tohoto bodu. Pro přehlednost jsem je poté zpracoval graficky. Následně jsem analyzoval využití výrobní kapacity.

Práce s tak rozsáhlým účetnictvím firmy byla mnohdy deprimující, ale velmi přínosná. Zpracovávání této práce ve firmě opět vyvolalo přinejmenším zamyšlení nad aktuální situací a budoucností.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] DOYLE, P. D. *Strategické řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 228 s. ISBN 80-7357-189-7.
- [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 264 s. ISBN 80-7357-084-X.
- [3] HUNČOVÁ, M., *Manažerské účetnictví – základy*. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1999. 125 s. ISBN 80-85922-68-1.
- [4] LANG, H., *Manažerské účetnictví - teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [5] MACÍK, K., *Jak kalkulovat podnikové náklady?* 1. vyd. Ostrava: MONTANEX, 1994. 125 s. ISBN 80-85-780-16-X.
- [6] OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86009-24-6.
- [7] POPESKO, B., *Moderní metody řízení nákladů – Jak dosáhnout efektivního vy nakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [8] POPESKO, B., JIRČÍKOVÁ, E., ŠKODÁKOVÁ, P. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2010. 158 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [9] SEDLÁČEK, J., *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2005. 228 s. ISBN 80-247-1195-8.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, L., *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 146 s. ISBN 80-7261-087-2.
- [11] ZÁMEČNÍK, R., TUČKOVÁ, Z., HROMKOVÁ, L. *Podniková ekonomika II*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2009. 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.
- [12] Interní materiál firmy.



- [13] Grafické znázornění degrese fixních nákladů. Dostupné z dokumentu na WWW: <[http://web.ft.utb.cz/cs/docs/PE5\\_-\\_Naklady,\\_bod\\_zvratu.pdf](http://web.ft.utb.cz/cs/docs/PE5_-_Naklady,_bod_zvratu.pdf)>.
- [14] Ministerstvo průmyslu a obchodu, Odbor 06500. MPO : panorama | panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2009 [online]. Praha : MPO, 7.2.2011. 218 s. Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2008. Dostupné z WWW: <<http://www.mpo.cz/dokument84178.html>>.
- [15] Ministerstvo průmyslu a obchodu, Odbor 03100. MPO : analýza vývoje ekonomiky ČR a odvětví v působnosti MPO [online]. Praha : MPO, 28.12.2010. 54 s. Analytické materiály a statistiky. Dostupné z WWW: <<http://www.mpo.cz/dokument76395.html>>.
- [16] Ministerstvo průmyslu a obchodu, Odbor 03100. MPO : finanční analýza podnikové sféry za rok 2009 [online]. Praha: MPO, 7.7.2010. 605 s. Finanční analýza podnikové sféry za rok 2009. Dostupné z WWW: <<http://www.mpo.cz/dokument76325.html>>.
- [17] Obecné pojmy a teorie z rozpočetnictví. Dostupné z WWW: <<http://www.referaty10.com/referat/Ekonomie/4/tema-4-30-Ekonomie.php>>.
- [18] Seminární práce z oblasti podnikové ekonomiky. Dokument Podniková ekonomika 2. Dostupné z WWW: <<http://www.miras.cz/seminarky/podnik.php>>.
- [19] Základy podnikové ekonomiky. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikova-ekonomika.cz/finance-naklady>>.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity Based Costing
BZ	Bod zvratu
DM	Dlouhodobý majetek
FÚ	Finanční účetnictví
FVH	Finanční výsledek hospodaření
MÚ	Manažerské účetnictví
MVH	Mimořádný výsledek hospodaření
PVH	Provozní výsledek hospodaření
VK	Výrobní kapacita
ZC	Zůstatková cena

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1: Vývoj fixních nákladů při zvýšení výrobní kapacity.....	16
Obr. 2: Grafické znázornění degrese fixních nákladů.....	17
Obr. 3: Nákladová remanence.....	18
Obr. 4: Možné vývoje nákladů při změně objemu výroby.....	19
Obr. 5: Grafické znázornění bodu zvratu.....	20
Obr. 6: Vývoj struktury podnikových nákladů.....	22
Obr. 7: Postup při alokaci nákladů.....	29
Obr. 8: Organizační struktura společnosti.....	42
Obr. 9: Vývoj celkových výnosů firmy Kovář.....	43
Obr. 10: Vývoj celkových nákladů firmy Kovář.....	43
Obr. 11: Vývoj VH za účetní období firmy Kovář.....	44
Obr. 12: Podíly oborů CZ-NACE 29 na tržbách z prodeje vlastních výrobků a služeb v roce 2009.....	48
Obr. 13: Výrobní proces.....	54
Obr. 14: Grafické znázornění vývoje výsledků hospodaření.....	54
Obr. 15: Vývoj fixních a variabilních nákladů.....	56
Obr. 16: Grafické znázornění bodu zvratu v roce 2008.....	66
Obr. 17: Grafické znázornění bodu zvratu v roce 2009.....	66
Obr. 18: Grafické znázornění bodu zvratu v roce 2010.....	67
Obr. 19: Využití výrobní kapacity v jednotlivých letech.....	67

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1: Rozdíly v manažerském a finančním pojetí účetnictví.....	23
Tab. 2: Vývoj počtu zaměstnanců.....	42
Tab. 3: Vertikální analýza výnosů a nákladů – Kovář.....	45
Tab. 4: Horizontální analýza výnosů a nákladů – Kovář.....	46
Tab. 5: Vertikální analýza výnosů a nákladů – odvětví.....	50
Tab. 6: Horizontální analýza výnosů a nákladů – odvětví.....	50
Tab. 7: Porovnání výsledků hospodaření.....	52
Tab. 8: Rozbor složek tvořících FVH.....	55
Tab. 9: Struktura nákladů firmy Kovář.....	55
Tab. 10: Struktura nákladů v závislosti na objemu výroby za rok 2008.....	57
Tab. 11: Struktura nákladů v závislosti na objemu výroby za rok 2009.....	57
Tab. 12: Struktura nákladů v závislosti na objemu výroby za rok 2010.....	58
Tab. 13: Rozdělení fixních nákladů společnosti Kovář.....	59
Tab. 14: Rozdělení variabilních nákladů společnosti Kovář.....	59
Tab. 15: Struktura přímých a nepřímých nákladů v roce 2008.....	61
Tab. 16: Struktura přímých a nepřímých nákladů v roce 2009.....	62
Tab. 17: Struktura přímých a nepřímých nákladů v roce 2010.....	62
Tab. 18: Analýza bodu zvratu v roce 2008.....	64
Tab. 19: Analýza bodu zvratu v roce 2009.....	64
Tab. 20: Analýza bodu zvratu v roce 2010.....	65

## SEZNAM PŘÍLOH

PI Výkaz zisků a ztrát společnosti za období 2008-2010

## PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT ZA OBDOBÍ 2008-2010

VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT za rok 2008, 2009, 2010					
Ozn.	TEXT	ř.	2008	2009	2010
<b>I.</b>	<b>Tržby za prodej zboží</b>	<b>1</b>	<b>2 682</b>	<b>3 404</b>	<b>3 331</b>
<b>A.</b>	<b>Náklady vynaložené na prodané zboží</b>	<b>2</b>	<b>1 645</b>	<b>1 752</b>	<b>1 933</b>
+	Obchodní marže	3	1 037	1 652	1 398
<b>II.</b>	<b>Výkony</b>	<b>4</b>	<b>364 393</b>	<b>348 185</b>	<b>331 004</b>
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	333 794	344 632	336 299
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	30 599	3 553	-5 295
3.	Aktivace	7	0	0	0
<b>B.</b>	<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>8</b>	<b>172 371</b>	<b>156 884</b>	<b>140 495</b>
1.	Spotřeba materiálu a energie	9	95 476	82 147	95 818
2.	Služby	10	76 895	74 737	44 677
+	Přidaná hodnota	11	193 059	192 953	191 907
<b>C.</b>	<b>Osobní náklady</b>	<b>12</b>	<b>137 528</b>	<b>130 732</b>	<b>125 739</b>
1.	Mzdové náklady	13	105 980	99 674	94 827
2.	Odměny členům orgánu spol. a družstva	14	0	0	0
3.	Náklady na soc. zabezpečení a zdr. poj.	15	31 548	31 058	30 912
4.	Sociální náklady	16	0	0	0
D.	Daně a poplatky	17	599	2 954	5 684
<b>E.</b>	<b>Odpisy DHM a DNM</b>	<b>18</b>	<b>37 007</b>	<b>54 708</b>	<b>68 987</b>
III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	19	1 354	38 754	679
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1 354	38 754	679
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0	0
<b>F.</b>	<b>ZC prodaného DM a materiálu</b>	<b>22</b>	<b>0</b>	<b>40 892</b>	<b>66</b>
1.	Zůstatková cena prodaného DM	23	0	40 892	66
2.	Prodaný materiál	24	0	0	0
G.	Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti	25	- 9 288	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	5 160	6 617	5 798
<b>H.</b>	<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>27</b>	<b>9 198</b>	<b>5 855</b>	<b>7 183</b>
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	0
<b>*</b>	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>30</b>	<b>24 529</b>	<b>3 183</b>	<b>- 9 275</b>
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodob. fin. majetku	33	0	0	0
1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených os.	34	0	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů	35	0	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého fin. majetku	36	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění CP a derivátů	39	0	0	0
L.	Náklady z přecenění CP a derivátů	40	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a OP ve fin. oblasti	41	0	0	0
X.	Výnosové úroky	42	871	238	142
<b>N.</b>	<b>Nákladové úroky</b>	<b>43</b>	<b>3 686</b>	<b>3 661</b>	<b>3 155</b>
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	872	82	0
<b>O.</b>	<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>45</b>	<b>11 903</b>	<b>4 795</b>	<b>8 784</b>
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0	0

<b>*</b>	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>48</b>	<b>- 13 846</b>	<b>- 8 137</b>	<b>- 11 797</b>
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	3 198	0	0
1.	- splatná	50	3 198	0	0
2.	- odložená	51	0	0	0
<b>**</b>	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	<b>52</b>	<b>7 485</b>	<b>- 4 954</b>	<b>- 21 072</b>
XIII.	Mimořádné výnosy	53	191	1 940	600
R.	Mimořádné náklady	54	0	0	752
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	41	0	0
1.	- splatná	56	41	0	0
2.	- odložená	57	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	150	1 940	-152
T.	Převod podílu výsledku hospodaření spol.	59	0	0	0
<b>***</b>	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>60</b>	<b>7 635</b>	<b>- 3 014</b>	<b>- 21 224</b>
<b>****</b>	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>61</b>	<b>10 833</b>	<b>- 3 014</b>	<b>- 21 224</b>